

[1 Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen](#)

[2 Praxisgebühr und Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung](#)

[3 Vererbbarkeit von Verlustvorträgen - Anstehende Rechtsprechungsänderung?](#)

[4 Ungleicher Werbungskostenabzug von Abgeordneten und anderen Personen](#)

[5 Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung](#)

[6 Bindungswirkung einer Betriebsaufgabeerklärung](#)

[7 Entnahme eines Pkw aus dem Betriebsvermögen unterliegt nicht immer der Umsatzsteuer](#)

[8 Finanzverwaltung zur Angabe des Zeitpunkts der Leistung in Rechnungen](#)

[9 Überarbeiteter Vordruck "Einnahmen-Überschussrechnung"](#)

[10 Bilanzierung von Software](#)

[11 Internet-Abfrage: Ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gültig?](#)

[12 Verkaufsstand auf Weihnachtsmarkt begründet keine Betriebsstätte](#)

[13 Reichweite der sog. "Abfärberegung"](#)

[14 Steuerermäßigung für eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit](#)

[15 Doppelter Hausstand auch bei unverheirateten Arbeitnehmern möglich](#)

[16 Mit Excel geführtes Fahrtenbuch ordnungsgemäß?](#)

[17 Ansatz einer privaten Kfz-Nutzung bei arbeitsvertraglichem Nutzungsverbot?](#)

[18 Aufwendungen für Computertisch sofort abziehbar?](#)

[19 Finanzverwaltung zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte](#)

[20 Gleichzeitiger Verkauf und Kauf von Wertpapieren als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten?](#)

[21 Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf Dividendenerträge?](#)

[22 Gestaltungen und Grenzen zur Nutzung der noch möglichen Eigenheimzulage](#)

[23 Nachweis des niedrigeren Verkehrswertes eines Grundstücks bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer](#)

[24 Abweichende Gewinnverteilung in geschlossenen Immobilienfonds](#)

[25 Gestaltungsmöglichkeiten durch verbilligte Vermietung an Angehörige](#)

[26 Aktuelle Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel](#)

[27 Neuerungen durch das Bilanzrechtsreformgesetz](#)

[28 Neuerungen durch das Bilanzkontrollgesetz](#)

[29 Neuerungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz](#)

[30 Kreditgewährung an Gesellschafter bei Unterbilanz als verbotene Auszahlung](#)

[31 Folgen der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Anteilseigner](#)

1 Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen

Bei der Einkommensteuererklärung kann auf Antrag eine Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen in Anspruch genommen werden, welche sich auf folgende Beträge belaufen kann:

- 10 % der Aufwendungen, maximal 510 € bei Arbeitskräften im Rahmen eines "400 €-Jobs",
- 12 % der Aufwendungen, maximal 2 400 € bei sonstigen sozialversicherungspflichtig Beschäftigten und
- 20 % der Aufwendungen, maximal 600 € bei der Inanspruchnahme sogenannter haushaltsnaher Dienstleistungen.

Die Höchstbeträge von 510 € und von 2 400 € werden zeitanteilig gekürzt, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht über das gesamte Jahr besteht.

Zu beachten ist, dass die **Finanzverwaltung**, wie in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 1.11.2004 (Aktenzeichen IV C 8 - S 2296b - 16/04) verdeutlicht, den Begriff der haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen eng auslegt. Aus dem umfangreichen Schreiben sind folgende Ansichten der Finanzverwaltung herauszustellen:

- Ein **Beschäftigungsverhältnis zwischen in einem Haushalt zusammenlebenden nahen Angehörigen** (z.B. Ehegatte oder Kinder) oder Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft kann nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht begünstigt sein.
- Zu den **haushaltsnahen Tätigkeiten** zählen u.a. die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung, die Gartenpflege (z.B. Rasenmähen, Heckenschneiden) und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Die Erteilung von Unterricht fällt dagegen nicht hierunter.
- **Handwerkliche Tätigkeiten in der eigenen Wohnung** sollen nur dann begünstigt sein, wenn es sich um Schönheitsreparaturen, wie das Tapezieren oder Streichen der Wände, das Reinigen des Teppichbodens oder kleine Ausbesserungsarbeiten handelt. Nicht begünstigt sind dagegen Aufwendungen für Tätigkeiten, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden, wie Arbeiten an der Elektro- oder Wasserinstallation, an der Heizungsanlage, Fliesenlegerarbeiten oder Arbeiten am Dach oder Reparatur von Haushaltsgeräten.
- Dienstleistungen, bei denen die Lieferung von Waren im Vordergrund steht (z.B. Partyservice anlässlich einer Feier), sind nicht begünstigt.

Diese enge Auslegung des Begriffs "haushaltsnah" durch die Finanzverwaltung ist zwar in der Fachliteratur umstritten, jedoch dürfte eine andere Auslegung sehr risikobehaftet sein.

Ausgeschlossen ist die Steuerermäßigung insbesondere in folgenden Fällen:

- Die geltend gemachten Aufwendungen dürfen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sein.
- Aufwendungen für die Kinderbetreuung kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Steuerermäßigung nur dann geltend machen, soweit diese Aufwendungen nicht bereits im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (Kindergeld und Kinderbetreuungsfreibetrag) abgegolten sind. Dies muss im Einzelfall geprüft werden.

Hinweis:

Wichtig ist, dass diese Steuerermäßigung nur **auf Antrag** im Rahmen der Einkommensteuererklärung gewährt wird, also ein Handeln des Steuerpflichtigen erfordert. Voraussetzung für die Steuerermäßigung für eine Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen ist weiterhin die Vorlage einer Rechnung und der Nachweis der Zahlung

durch einen Beleg des Kreditinstituts. Dagegen sind **Bargeschäfte** mit oder ohne Rechnung **nicht begünstigt**.

2 Praxisgebühr und Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung

a) Steuerliche Absetzbarkeit der Praxisgebühr

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die seit 2004 erhobene **Praxisgebühr von 10 €** im Kalendervierteljahr für ärztliche, zahnärztliche oder psychotherapeutische Versorgung steuerlich als sogenannte außergewöhnliche Belastung abziehbar, und nicht etwa als Krankenkassenbeitrag im Rahmen der Sonderausgaben.

Dies hat zur Folge, dass sich die **Praxisgebühren nur dann steuerlich auswirken**, wenn sie - zusammen mit anderen als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen - eine bestimmte, gesetzlich geregelte Höhe übersteigen ("zumutbare Belastung"), die u.a. von Kinderzahl und Einkommen abhängt. Die **zumutbare Belastung** beträgt beispielsweise bei einem Steuerpflichtigen mit bis zu zwei Kindern 4 % des Gesamtbetrags der Einkünfte bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von über 51 130 €, also z.B. 2 400 € bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60 000 €. Das heißt hier, dass als außergewöhnliche Belastungen zu qualifizierende Aufwendungen von insgesamt 2 420 € nur in Höhe von 20 € steuermindernd wirken.

Hinweis:

Deswegen kann es steuerlich günstiger sein, außergewöhnliche Belastungen geballt in einem Kalenderjahr zu bezahlen, und nicht etwa gleichmäßig auf verschiedene Jahre zu verteilen.

b) Einzelfälle zu steuerlich abziehbaren Krankheits- und Vorsorgekosten

Unter diesen Voraussetzungen kommen als außergewöhnliche Belastungen abziehbare Krankheits- oder Vorsorgekosten z.B. in Betracht:

- Aufwendungen für ein **spezielles Bett und einen Staubsauger für Allergiker** (Finanzgericht Köln vom 25.6.2003, Aktenzeichen 7 K 7879/99). Voraussetzung: vorheriges amtsärztliches Attest.
- **Arzneimittel, Heilmittel und Hilfsmittel** (z.B. Brillen, Hörgeräte, Zahnprothesen, Mehrkosten für Heimdialyse), soweit durch einen Arzt oder Heilpraktiker verordnet (Bundesfinanzhof vom 6.4.1990, Aktenzeichen III R 60/88). Können die Hilfsmittel auch Gesunden zur Steigerung des Lebenskomforts dienen, ist ein vorheriges amtsärztliches Attest erforderlich (Bundesfinanzhof vom 9.8.1991, Aktenzeichen III R 54/90).
- **Ayur-Veda-Behandlung** nur bei vorherigem amtsärztlichen Attest (Bundesfinanzhof vom 1.2.2001, Aktenzeichen III R 22/00).
- Kosten der **Unterbringung in einem Krankenhaus** können grundsätzlich ohne Anrechnung einer Haushaltsersparnis angesetzt werden.
- Für Unterhaltsberechtigte aufgewendete Krankheitskosten können abziehbar sein, wenn der Unterhaltsberechtigte nicht in der Lage ist, die Kosten selbst zu tragen (Bundesfinanzhof vom 11.7.1990, Aktenzeichen III R 111/86).
- Aufwendungen für eine **homologe künstliche Befruchtung** können - nach nachgewiesener Ausschöpfung anderer Ersatzmöglichkeiten (z.B. Krankenkasse) - außergewöhnliche Belastungen sein (Bundesfinanzhof vom 18.6.1997, Aktenzeichen III R 84/96), nicht jedoch Aufwendungen für eine heterologe künstliche Befruchtung (Bundesfinanzhof vom 18.5.1999, Aktenzeichen III R 46/97).
- Die Anforderungen für die Anerkennung von Aufwendungen für **Kuren** sind sehr streng. Diesbezüglich sollte rechtzeitig vorher steuerlicher Rat in Anspruch genommen werden. Beispielsweise muss die Kur zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich (grundsätzlich amtsärztliches Attest oder Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung vor Kurantritt) erforderlich sein, am Kurort muss sich der Steuerpflichtige grundsätzlich in ärztliche

Behandlung begeben. Streng sind auch die Anforderungen für die Berücksichtigung der Kosten einer Begleitperson.

- Fahrtkosten für Besuche zur Betreuung und Versorgung naher Angehöriger können im Einzelfall abziehbar sein (so das - allerdings nicht rechtskräftige - Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.1.2002, Aktenzeichen 9 K 5506/01).

Aufwendungen für **Diätverpflegung** sind nicht abziehbar.

Hinweis:

Die Aufwendungen werden steuerlich nicht berücksichtigt, soweit der Steuerpflichtige eine Erstattung erhält oder ihm die Aufwendungen ersetzt werden. Dasselbe soll gelten, wenn gegenüber der Krankenkasse auf Kostenerstattung verzichtet wird, z.B. um Beitragsrückerstattungen zu erhalten, so jedenfalls das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 26.8.2004 (Aktenzeichen VI 167/02).

3 Vererbbarkeit von Verlustvorträgen - Anstehende Rechtsprechungsänderung?

Nach bisheriger Rechtsprechung und Verwaltungsansicht kann ein Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlust bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Insoweit geht durch den Tod des Steuerpflichtigen also ein bestehender Verlustvortrag nicht unter, sondern kann mit zukünftigen Einkünften des Erben verrechnet werden. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs hat nun dem höchsten Gremium, nämlich dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs, diese Rechtsfrage vorgelegt. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs spricht sich für die Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung aus, was bedeuten würde, dass mit dem Tod des Steuerpflichtigen Verlustvorträge nicht mehr nutzbar wären.

Hinweis:

Der Ausgang dieses Rechtsstreits bleibt abzuwarten. Allerdings wird ganz deutlich, dass die Vererbbarkeit von Verlustvorträgen in Gefahr geraten ist. Im Zweifel sollten alle Möglichkeiten ausgeschöpft werden, um bestehende Verlustvorträge möglichst rasch - steuerlich zu nutzen, damit die Gefahr eines Verlustes beim Tod des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben ist.

4 Ungleicher Werbungskostenabzug von Abgeordneten und anderen Personen

Grundsätzlich hat jeder Steuerpflichtige die beruflichen Aufwendungen, die er steuerlich absetzen will, dem Finanzamt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine **Sonderregelung** besteht für **Bundestagsabgeordnete**, die ohne den Nachweis von Aufwendungen eine steuerfreie Kostenpauschale von 42 612 € im Jahr erhalten, und zwar zusätzlich zu ihren Abgeordnetendiäten. Die **steuerfreie Pauschale** macht ca. ein Drittel der Gesamtbezüge der Bundestagsabgeordneten aus. Wegen dieser steuerlichen Bevorzugung von Abgeordnetenbezügen gegenüber anderen Einnahmen, z.B. aus der Tätigkeit als Arbeitnehmer, sind inzwischen verschiedene Verfahren vor dem Bundesfinanzhof (Revision mit Aktenzeichen VI R 63/04) und den Finanzgerichten (Finanzgericht Münster, Aktenzeichen 10 K 2114/04 E) anhängig. Dabei wird eine **verfassungswidrige Ungleichbehandlung** geltend gemacht. Arbeitnehmer z.B. können lediglich den Arbeitnehmer-Pauschbetrag ansetzen, der ab dem Jahr 2004 920 € beträgt.

Hinweis:

Es ist nicht absehbar, wie die Finanzgerichte bzw. der Bundesfinanzhof entscheiden werden. Um von einer möglichen günstigen Entscheidung letztlich des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können, ist zu überlegen, ob ca. ein Drittel der Einnahmen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemacht werden sollen. Wegen des anhängigen Verfahrens vor dem Bundesfinanzhof ruhen Einspruchsverfahren, die sich gegen abweichende Veranlagungen der Finanzämter richten, wenn der Einspruch

darauf gestützt wird. Das heißt, es ist nicht erforderlich, selbst den Klageweg vor den Finanzgerichten zu bestreiten. Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung zurzeit die Auffassung vertritt, nur Einsprüche von Arbeitnehmern würden ruhen, also nicht die Einsprüche von Gewerbetreibenden oder Freiberuflern, obwohl diese an sich in einer mit den Abgeordneten vergleichbaren Lage sein dürften (Oberfinanzdirektion Stuttgart vom 15.12.2004, Aktenzeichen S 2522 A - 146 - St 31).

5 Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung

a) Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden, sind zwingend bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Bei **Wirtschaftsgütern, die zu nicht mehr als 50 %, aber mindestens 10 % betrieblich genutzt werden**, hat der Steuerpflichtige ein **Wahlrecht**, diese entweder vollständig dem Betriebsvermögen zuzuordnen oder aber vollständig dem Privatvermögen. Bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen wird von gewillkürtem Betriebsvermögen gesprochen. Bei Grundstücken können Besonderheiten gelten.

Allerdings ist eine solche Zuordnung nur möglich, wenn eine gewisse wirtschaftliche Verknüpfung zum Betrieb besteht; die Wirtschaftsgüter müssen den Betrieb fördern. Insbesondere ist daher eine Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter ausgeschlossen, bei denen von vorneherein feststeht, dass diese dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen. Eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum steuerlichen Betriebsvermögen hat zur Folge, dass sämtliche hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge den betrieblichen Einkünften zuzurechnen sind. Die private Verwendung dieser Wirtschaftsgüter stellt dann einen Entnahmetatbestand dar. Nicht selten können sich - so z.B. bei einem betrieblich und privat genutzten Pkw - für den Steuerpflichtigen aus einer Zuordnung zum Betriebsvermögen erhebliche Vorteile oder auch Nachteile ergeben.

b) Änderung der Rechtsprechung und Stellungnahme der Finanzverwaltung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.10.2003 (Aktenzeichen IV R 13/03) gewillkürtes Betriebsvermögen **auch bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung**, also z.B. bei **Freiberuflern**, anerkannt. Nunmehr hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 17.11.2004 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2134 - 2/04) hierzu Stellung genommen. Zunächst ist positiv zu werten, dass die Finanzverwaltung die Grundsätze dieser geänderten Rechtsprechung anerkennt. Allerdings werden an die Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, für die der Steuerpflichtige die Beweislast trägt, **strenge Anforderungen** gestellt. Insbesondere sind zu nennen:

- Die Finanzverwaltung verlangt einen Nachweis der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen in unmissverständlicher Weise durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen. Eine rückwirkende Zuordnung wird nicht anerkannt.
- Als Nachweis sollen die zeitnahe Aufnahme in ein laufend zu führendes Bestandsverzeichnis oder vergleichbare Aufzeichnungen ausreichend sein. Möglich ist auch ein Nachweis durch zeitnahe schriftliche Erklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt. Der Behandlung von Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut als Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben kommt bei der Zuordnungsentscheidung Indizwirkung zu.
- Die Unterlagen, aus denen sich der Nachweis sowie der Zeitpunkt der Zuführung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen ergeben, sind nach der Auffassung der Finanzverwaltung mit der Überschussrechnung beim Finanzamt einzureichen. Werden insoweit keine geeigneten Unterlagen vorgelegt, wird die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen erst zum Zeitpunkt des Eingangs der Überschussrechnung beim zuständigen Finanzamt anerkannt.

Hinweis:

Ob diese teilweise als überzogen einzustufenden Anforderungen der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten, kann bezweifelt werden. Dennoch ist es ratsam, diese Vorgaben zu erfüllen, um Auseinandersetzungen aus dem Weg zu gehen.

6 Bindungswirkung einer Betriebsaufgabeerklärung

Die Erklärung der Betriebsaufgabe führt zur Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven, insbesondere in Betriebsgrundstücken, was **ganz erhebliche Steuerfolgen** nach sich ziehen kann. Andererseits liegen nach Erklärung der Betriebsaufgabe keine betrieblichen Einkünfte mehr vor, sondern allenfalls solche aus Vermögensverwaltung, so dass ab dann eine Gewerbesteuerpflicht entfällt und jedenfalls ab dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabeerklärung entstehende Werterhöhungen in der Vermögenssubstanz grundsätzlich nicht mehr der Besteuerung unterliegen.

Dies unterstreicht die **Bedeutung der Betriebsaufgabeerklärung**, deren Folgen sehr sorgfältig abgewogen werden müssen, was regelmäßig eine Beratung erfordert. Dies wird durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.9.2004 (Aktenzeichen III R 9/03) nun unterstrichen, in dem der Bundesfinanzhof entschieden hat, dass **die im Rahmen einer Steuererklärung abgegebene Betriebsaufgabeerklärung nicht mehr rückgängig gemacht werden kann**, auch wenn sich der Steuerpflichtige über die Höhe der zu steuernden stillen Reserven nicht im Klaren war.

7 Entnahme eines Pkw aus dem Betriebsvermögen unterliegt nicht immer der Umsatzsteuer

Grundsätzlich unterliegt die Entnahme eines Wirtschaftsgutes, insbesondere eines Pkw, aus dem Betriebsvermögen der Umsatzsteuer. Dies gilt dann aber nicht, wenn für die Anschaffung des Wirtschaftsguts kein Vorsteuerabzug möglich war, z.B. weil der Pkw gebraucht von einer Privatperson erworben wurde oder weil er aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt worden ist. Werden in diesem Fall aber **später Bestandteile z.B. in den Pkw eingebaut**, für die ein Vorsteuerabzug beansprucht werden kann, so muss die Entnahme anteilig der Umsatzsteuer unterworfen werden, soweit sich die eingebauten Teile im Entnahmezeitpunkt noch im Wert des entnommenen Pkw widerspiegeln.

Da diese Regelung schwierig zu handhaben ist, hat die Finanzverwaltung versucht, mit Schreiben vom 26.11.2004 (Aktenzeichen IV A 5 - S 7109 - 12/04) eine Vereinfachungsregelung zu schaffen. Danach soll es unschädlich sein, wenn Bestandteile unter Geltendmachung des Vorsteuerabzugs eingebaut werden und der Wert dieser Bestandteile 20 % der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts nicht übersteigt und ein Betrag von 1 000 € nicht überschritten wird. Diese **Bagatellgrenzen** sollen für jede Einbaumaßnahme getrennt zu prüfen und anzuwenden sein.

Hinweis

Wichtig ist, dass entsprechende Aufzeichnungen oder Vermerke erfolgen. Diese können im Anlagenverzeichnis bei dem entsprechenden Wirtschaftsgut vorgenommen werden.

8 Finanzverwaltung zur Angabe des Zeitpunkts der Leistung in Rechnungen

Erneut hat sich die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 13.12.2004 (Aktenzeichen IV A 5 - S 7280a - 91/04) zu Einzelheiten umsatzsteuerlicher Rechnungen geäußert.

In umsatzsteuerlichen Rechnungen ist zwingend der Zeitpunkt der Leistung anzugeben. Dies gilt auch dann, wenn das Ausstellungsdatum der Rechnung mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung übereinstimmt. Einzelne Rechnungsangaben können sich auch aus anderen Dokumenten ergeben, auf die dann in der Rechnung hinzuweisen ist. So kann sich der Zeitpunkt der Leistung z.B. aus einem **Lieferschein** ergeben. Allerdings fordert die Finanzverwaltung auch dann die **ausdrückliche Angabe des Leistungsdatums**. Lediglich die Angabe eines Lieferscheindatums ohne den Hinweis, dass das Lieferscheindatum dem Leistungsdatum entspricht, soll nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht ausreichen. Das Leistungsdatum kann sich dann aber aus einer auf dem Lieferschein oder mit dem Lieferschein verbundenen Empfangsbestätigung über die gelieferten Gegenstände ergeben. Dann erstrecken sich die **Aufbewahrungspflichten** nicht nur auf die eigentliche Rechnung, sondern auch auf den Lieferschein und ggf. die Empfangsbestätigung.

Auch bei der Erbringung von sonstigen Leistungen gegen **Barzahlung** ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung zu vermerken. Das Ausstellungsdatum allein ist jedenfalls nicht ausreichend. Jedoch genügt nach Ansicht der Finanzverwaltung insoweit auch der folgende allgemeine Hinweis, der in die Rechnung aufzunehmen ist: "Soweit nichts anderes angegeben ist, gilt der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung als Zeitpunkt der Leistung."

Hinweis:

Die Forderungen der Finanzverwaltung sind teilweise kaum nachvollziehbar und bedeuten für die Praxis erheblichen bürokratischen Aufwand. Dennoch ist anzuraten, diese Vorgaben einzuhalten, insbesondere um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

9 Überarbeiteter Vordruck "Einnahmen-Überschussrechnung"

Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, was insbesondere bei Freiberuflern und kleineren Gewerbetreibenden der Fall ist, müssen ab dem Jahr 2005 der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beifügen. Dieser Vordruck wurde nun von der Finanzverwaltung mit Schreiben vom 10.2.2005 (Aktenzeichen IV A 7 - S 1451 - 14/05) veröffentlicht. Sinnvoll ist, bereits in der laufenden Gewinnermittlung für das Jahr 2005 die Aufzeichnungen entsprechend differenziert vorzunehmen, um den geforderten Vordruck dann ohne weiteren Ermittlungsaufwand ausfüllen zu können.

Hinweis:

Wenn die **Betriebseinnahmen** für den Betrieb unter der **Grenze von 17 500 €** liegen, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn an Stelle des amtlichen Vordrucks eine formlose Gewinnermittlung der Steuererklärung beigelegt wird.

10 Bilanzierung von Software

Die zunehmende Komplexität der Unternehmensabläufe und das Erfordernis einer raschen Verfügbarkeit von Informationen erfordern vielfach die Einführung von Softwaresystemen, die verschiedene betriebliche Funktionsbereiche, wie Finanzbuchführung, Kostenrechnung, Materialwirtschaft und Faktura abdecken. Üblicherweise handelt es sich um mehrere Softwaremodule, die mittels Datenschnittstellen untereinander verbunden sind. Derartige Systeme, die auch als **ERP-Systeme** bezeichnet werden, sind kostspielig in der Anschaffung und der Implementierung. Vielfach ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer begrenzt. Aus diesem

Grund spielt die bilanzielle Behandlung, insbesondere die Frage der möglichst raschen Abschreibung, eine bedeutende Rolle.

Zu diesen Fragestellungen hat sich die **Finanzverwaltung**, und zwar der Senator für Finanzen der Hansestadt Bremen, mit Schreiben vom 13.9.2004 (Aktenzeichen S 2172 - 5968 - 110) wie folgt geäußert:

- Die Frage des Umfangs des Wirtschaftsguts ist nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu entscheiden. Bei **Erwerb eines Verbunds mehrerer Module** zur einheitlichen Nutzung liegt nur ein (aktivierungspflichtiges) Wirtschaftsgut vor. Werden jedoch verschiedene voneinander unabhängig nutzbare Module angeschafft (z.B. durch separate Verträge), kommt eine Aktivierung mehrerer Wirtschaftsgüter in Betracht.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind als Anschaffungskosten nicht nur die Kosten für den Erwerb der Lizenz, sondern auch Aufwendungen für EDV-Beratung, Implementierung sowie Schulungsmaßnahmen zu aktivieren. Gleiches soll für interne Kosten der Implementierung der Software gelten.
- Aktivierte Software kann nur linear abgeschrieben werden. Dabei ist nach Auffassung der Finanzverwaltung von einer betriebsgewöhnlichen **Nutzungsdauer von zehn Jahren** auszugehen.
- Kosten eines **Updates**, mit denen das vorhandene Softwaresystem nur regelmäßig der veränderten Entwicklung im Sinne einer Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit des bestehenden Systems angepasst wird, sind als Erhaltungsaufwand und damit als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.

Hinweis:

Die Aussagen dieses Erlasses sind insgesamt kritisch zu beurteilen. Schwierig ist die Abgrenzung zwischen zu aktivierenden Anschaffungsnebenkosten und sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben bei Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Softwareeinführung und bei Leistungen zur Anpassung der Software an die individuellen Bedürfnisse, dem sogenannten Customizing. Schulungskosten des Personals sind dagegen regelmäßig sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Empfehlenswert ist in diesen Fällen eine saubere vertragliche und rechnungsmäßige Trennung der Kosten, auch wenn die verschiedenen Leistungen möglicherweise von einem Systemanbieter erbracht werden. Eine frühzeitige bilanzielle Planung mit dem steuerlichen Berater erscheint sinnvoll. Die tatsächliche Nutzungsdauer von Software wird im Allgemeinen bei drei bis vier Jahren liegen, ist aber abhängig vom Einzelfall. Eine Nutzungsdauer von zehn Jahren - wie von der Finanzverwaltung angenommen - dürfte jedenfalls meist zu lang sein.

11 Internet-Abfrage: Ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gültig?

Die Gültigkeit einer von einem Geschäftspartner in einem anderen Mitgliedstaat der EU benutzten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hat beispielsweise Bedeutung für die Frage, ob ein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne gegeben ist oder wo eine Arbeit an einem Gegenstand umsatzsteuerlich als ausgeführt gilt oder wo der Ort einer Beförderungsleistung liegt. Die Beantwortung dieser Frage ist wichtig für die korrekte umsatzsteuerliche Beurteilung des jeweiligen Geschäfts und damit für die korrekte Erfüllung der steuerlichen Pflichten.

Um den Unternehmer dabei zu unterstützen, bestätigt das Bundesamt für Finanzen auf Anfrage u.a. die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sowie Namen und Anschrift der Person, der die Nummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde (sogenanntes Bestätigungsverfahren). Das **Bestätigungsverfahren** kann nunmehr auch **über das Internet** (<http://evatr.bff-online.de/eVatR/>) erfolgen. Dabei besteht die Möglichkeit, sich weitere Angaben (Name, Rechtsform, Ort, Postleitzahl, Straße, Hausnummer) eines ausländischen Abnehmers bestätigen zu lassen. Von dem Ergebnis dieser "qualifizierten" Anfrage lässt sich ein Bildschirmausdruck fertigen und zusätzlich kann eine offizielle Bestätigungsmitteilung angefordert werden.

Hinweis:

Das Online-Bestätigungsverfahren soll täglich zwischen 5 und 23 Uhr zur Verfügung stehen. Weiterhin kann die qualifizierte Anfrage schriftlich, telefonisch oder per E-Mail an das Bundesamt für Finanzen, Außenstelle Saarlouis, gerichtet werden.

12 Verkaufsstand auf Weihnachtsmarkt begründet keine Betriebsstätte

Umstritten war, ob ein Verkaufsstand, den ein Unternehmen einmal im Jahr vier Wochen lang auf einem Weihnachtsmarkt unterhält, eine Betriebsstätte begründet. Dies wurde vielfach von der Gemeinde angenommen, in der der Weihnachtsmarkt stattfand und hatte zur Folge, dass das Unternehmen in dieser Gemeinde zur Gewerbesteuer herangezogen wurde. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.9.2003 (Aktenzeichen I R 12/02) diese Frage dahin gehend entschieden, dass eine **Betriebsstätte nur bei einem dauerhaften Bezug zu einem bestimmten Ort anzunehmen** sei. Bei einem vierwöchigen Weihnachtsmarkt ist dies zu verneinen. Anders ist es bei einem regelmäßig stattfindenden Markt zu beurteilen.

13 Reichweite der sog. "Abfärberegulung"

a) Bedeutung der "Abfärberegulung"

Personengesellschaften in Form einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft oder einer einfachen Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder eine Erbengemeinschaft können im steuerlichen Sinne Einkünfte aus Gewerbebetrieb, freiberufliche Einkünfte, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen. Die Entscheidung, welche Einkunftsart vorliegt, hat wesentlichen Einfluss auf die Besteuerung (z.B. die Gewerbesteuerpflicht) und darauf, in welchem Umfang Gewinne aus der Veräußerung von zur Einkünfteerzielung eingesetztem Vermögen der Besteuerung unterliegen. Im Grundsatz kann davon ausgegangen werden, dass die Annahme gewerblicher Einkünfte steuerliche Nachteile mit sich bringt.

Gewerbliche Einkünfte im steuerlichen Sinne liegen bei einer Personengesellschaft in drei Fällen vor:

- Die Gesellschaft übt eine gewerbliche Tätigkeit aus,
- Die Gesellschaft übt zwar keine gewerbliche Tätigkeit aus, jedoch existieren ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafterin und nur diese oder Nichtgesellschafter sind zur Geschäftsführung befugt (so bei der typischen **GmbH & Co. KG**). Dieser Fall wird auch als gewerblich geprägte Gesellschaft bezeichnet.
- Die Gesellschaft übt neben anderen Tätigkeiten auch eine gewerbliche Tätigkeit in nicht nur geringfügigem Umfang aus. In diesem Fall gelten steuerlich alle Einkünfte als gewerbliche. Das Merkmal der "Gewerblichkeit" färbt quasi auf die anderen Einkünfte ab und führt dazu, dass alle Einkünfte z.B. der Gewerbesteuer unterliegen ("**Abfärberegulung**").

b) Beteiligung einer vermögensverwaltenden an einer gewerblichen Personengesellschaft

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.10.2004 (Aktenzeichen IX R 53/01) entschieden, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht dadurch unter die Abfärberegulung fällt, dass sie **an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt ist**.

Hinweis:

Insoweit erübrigen sich bei vermögensverwaltenden Gesellschaften mit Beteiligungseinkünften bislang angezeigte Ausweichgestaltungen, die mit dem Ziel gewählt wurden, die Steuerverstrickung des gesamten Vermögens zu vermeiden. Andererseits ergeben sich Probleme dann, wenn bislang die Gewerblichkeit gewünscht war. Insoweit ist wichtig, jeden Einzelfall einer individuellen Beratung zu unterziehen.

Auch ist mit einem Übergangsschreiben der Finanzverwaltung zu rechnen, das Fragen klären könnte, wie die bislang im Sinne der Ansicht der Finanzverwaltung vertretene Sichtweise nun in Anbetracht der Rechtsprechungsänderung fortgeführt werden kann.

14 Steuerermäßigung für eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit

Sogenannte außerordentliche Einkünfte unterliegen einem ermäßigten Einkommensteuersatz. Unter die außerordentlichen Einkünfte fallen auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten. Mit der Abgrenzung solcher Einkünfte hatte sich der Bundesfinanzhof zu befassen. Ein Arbeitnehmer erhielt in der Zeit vom 23.6.1992 bis zum 28.2.1993 nur einen Teil des ihm zustehenden Arbeitslohns. Im April 1993 schloss dieser Arbeitnehmer mit seinem Arbeitgeber einen Vergleich, der eine Nachzahlung für diesen Zeitraum im Mai 1993 vorsah. Der Arbeitnehmer beantragte hierfür die Tarifiermäßigung für Zahlungen für eine "mehrjährige" Tätigkeit. Die Finanzverwaltung lehnte dies ab, weil die betreffende Zahlung nicht einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasste. Der Bundesfinanzhof schloss sich mit Urteil vom 14.10.2004 (Aktenzeichen VI R 46/99) dieser Auffassung nicht an. Er entschied vielmehr, dass eine Vergütung für eine Tätigkeit "mehrjährig" ist, wenn diese sich über zwei Veranlagungszeiträume erstreckt. Unerheblich sei, wenn diese Zahlung einen Zeitraum von weniger als zwölf Monaten umfasst.

15 Doppelter Hausstand auch bei unverheirateten Arbeitnehmern möglich

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 14.10.2004 (Aktenzeichen VI R 82/02) erneut mit dem Vorliegen eines doppelten Hausstandes bei Unverheirateten befasst. Im Urteilsfall wohnte der unverheiratete Arbeitnehmer in dem Anwesen seiner Eltern, das aus zwei durch eine Grundmauer verbundenen älteren Häusern bestand. Er bewohnte in einem der Häuser ein Wohn- und Schlafzimmer sowie eine Küche im Obergeschoss, die zur Treppe abgeschlossen waren (Hauptausstand). Im Erdgeschoss desselben Hauses wohnte die Schwester des Arbeitnehmers. Beiden gemeinsam stand eine vom Treppenhaus her zugängliche Sanitäreinheit zur Verfügung. Das angrenzende Gebäude bewohnten die Eltern. Der Arbeitnehmer wohnte unter der Woche in einer Zweitwohnung, die sich in der Nähe des Beschäftigungsortes befand. Insbesondere die Kosten für diese Zweitwohnung wurden als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung geltend gemacht. Der Bundesfinanzhof ließ den Werbungskostenabzug für die doppelte Haushaltsführung zu, obwohl die ausschließlich vom Arbeitnehmer benutzten Räumlichkeiten nicht den bewertungsrechtlichen Anforderungen an eine Wohnung entsprachen.

16 Mit Excel geführtes Fahrtenbuch ordnungsgemäß?

Ein geldwerter Vorteil aus einer privaten Dienstwagennutzung kann auf der Grundlage von pauschalen Werten (sog. 1 %-Methode) oder einer individuellen Wertermittlung erfolgen. Bei der individuellen Wertermittlung ist neben dem Gesamtkostennachweis für das jeweilige Fahrzeug auch die **Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs** notwendig. Das Fahrtenbuch muss während des gesamten Jahres geführt werden.

Hinweis:

Gleichzeitig sollte auch sichergestellt sein, dass eine Aufzeichnung der Gesamtkosten für das jeweilige Fahrzeug erfolgt.

In dem Fahrtenbuch sind die dienstlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken gesondert und laufend aufzuzeichnen. Grundsätzlich sind bei dienstlichen Fahrten hierzu folgende Angaben erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,

- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute,
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Kilometerangabe; für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte reicht ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch aus.

Das **Fahrtenbuch kann handschriftlich oder elektronisch** erstellt werden. In beiden Fällen muss die nachträgliche Veränderung ausgeschlossen oder zumindest dokumentiert sein. Es stellt sich die Frage, ob ein **Fahrtenbuch mit dem Tabellenkalkulationsprogramm Excel** ordnungsgemäß geführt werden kann. Der Bundesfinanzhof hat in einem Aussetzungsverfahren mit Beschluss vom 26.4.2004 (Aktenzeichen VI B 43/04) festgestellt, dass diese Frage noch nicht hinreichend geklärt sei. Der Ausgang des Hauptverfahrens ist abzuwarten. Demgegenüber hat das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 5.5.2004 (Aktenzeichen 2 K 636/01) entschieden, dass der Ausdruck aus einer Tabellenkalkulation kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sei, da nachträgliche Veränderungen möglich seien.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzgerichtsbarkeit in weiteren Verfahren ein mit Excel geführtes Fahrtenbuch anerkennen wird. Gegenwärtig ist zumindest davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung ein ausschließlich in Excel geführtes Fahrtenbuch nicht als ordnungsgemäß ansehen wird. Soweit in einem entsprechenden Fall Streit mit der Finanzverwaltung über diese Frage besteht, können jedenfalls die vorbezeichneten Verfahren hilfreich sein.

17 Ansatz einer privaten Kfz-Nutzung bei arbeitsvertraglichem Nutzungsverbot?

Soweit der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für berufliche Zwecke überlässt und eine private Nutzung möglich ist, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass von dem Arbeitnehmer ein Nutzungsvorteil zu versteuern ist, der bei Fehlen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nach der 1 %-Regel anzusetzen ist. Das Finanzgericht Niedersachsen hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem eine **private Nutzung arbeitsvertraglich ausgeschlossen war**, was vom Arbeitgeber aber nicht gesondert überwacht wurde. Der Steuerpflichtige wandte sich gegen den Ansatz eines geldwerten Vorteils für private Nutzung durch das Finanzamt, was das Finanzgericht Niedersachsen mit Urteil vom 25.11.2003 (Aktenzeichen 1 K 354/01, nicht rechtskräftig) auch bestätigte. Nach den Ausführungen des Finanzgerichts könne von einer privaten Mitbenutzung des Fahrzeugs nur dann ausgegangen werden, wenn feststehe oder nach den Umständen anzunehmen sei, dass das entsprechende Verbot nach dem übereinstimmenden Willen der Beteiligten nur zum Schein ausgesprochen worden sei.

Hinweis:

Allerdings wurde gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, dessen Entscheidung abzuwarten bleibt (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofes VI R 2/04). Einschlägige Fälle sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden und ggf. mit Hinweis auf das anhängige Verfahren ein Ruhen beantragt werden.

18 Aufwendungen für Computertisch sofort abziehbar?

Beruflich veranlasste **Aufwendungen für Arbeitsmittel** können steuermindernd geltend gemacht werden. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden können, grundsätzlich nur über die Nutzungsdauer verteilt im Rahmen von "Abschreibungen" steuerwirksam werden. Unter bestimmten Voraussetzungen können (Wahlrecht) aber auch langlebige Arbeitsmittel, deren Wert ohne Umsatzsteuer 410 € nicht übersteigt (sog. **geringwertige Wirtschaftsgüter**), sofort vollständig abgesetzt werden. Eine der Voraussetzungen ist, dass das Arbeitsmittel selbständig genutzt werden kann. Dazu ist jetzt entschieden worden, dass ein **Computertisch** die Voraussetzung der selbständigen

Nutzbarkeit erfüllt, dieser also nicht etwa mit dem Computer zusammen nur über die Jahre der Nutzung abgeschrieben werden muss (Finanzgericht Rheinland-Pfalz vom 22.1.2004, Aktenzeichen 6 K 2184/02).

Hinweis:

Dasselbe gilt für **Drucker**, die unabhängig vom Computer als Telefaxgerät oder Kopierer genutzt werden können (Kombinationsgeräte). Dagegen nur mit dem Computer abzusetzen sind z.B. Scanner, Maus, Kabel oder normale Drucker (Bundesfinanzhof vom 19.2.2004, Aktenzeichen VI R 135/01).

19 Finanzverwaltung zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte

Das Bundesfinanzministerium hat am 25.10.2004 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2256 - 238/04) das lang erwartete Schreiben zur Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte herausgegeben. Das Schreiben ist äußerst umfangreich und gibt sehr wertvolle Hinweise für die Praxis, um bei der Vielfalt der aktuell am Markt befindlichen Anlageprodukte die möglichen steuerlichen Folgen richtig zu erkennen. Im Folgenden werden einige wichtige Aspekte herausgegriffen.

a) Wandelanleihen

Bei echten Wandelanleihen hat der Inhaber das Recht, innerhalb einer bestimmten Frist die Anleihe in Aktien des Emittenten zu wandeln. Dieser **Wandlungsvorgang** ist kein Tausch. Durch die Wandlung entsteht weder ein **Kapitalertrag** noch ein **Veräußerungsgewinn**. Die Aktien werden im Zeitpunkt der Wandlung angeschafft und nicht etwa im Zeitpunkt des Erwerbs der Anleihe. Ist das Wandlungsrecht günstig (was insbesondere bei niedrigverzinslichen Wandelanleihen der Fall ist), so erzielt der Anleger aus Anlass der Wandlung keine Kapitaleinkünfte. Dies ist konsequent, denn entsprechend niedrig sind ja dann seine Anschaffungskosten, so dass es zu einem entsprechend erhöhten Veräußerungsgewinn kommen kann, wenn die Aktien innerhalb des Zeitraums von einem Jahr nach Wandlung wieder veräußert werden sollten.

b) Optionsanleihen

Während die Wandelanleihe durch die Wandlung untergeht, bleibt die Optionsanleihe bei Ausübung der Option bestehen. Dies wird wertpapiertechnisch dadurch erreicht, dass der Bezug von Aktien nicht durch Hingabe der Optionsanleihe geschieht, sondern durch die Ausübung von dieser beigefügten Optionsscheinen und Entrichtung des Kaufpreises.

Die Finanzverwaltung vertritt hierbei im Einklang mit der herrschenden Ansicht die sog. Zwei-Wirtschaftsgüter-Theorie. Danach erwirbt der Erstzeichner einer Optionsanleihe in Wirklichkeit zwei Wirtschaftsgüter, nämlich die **Optionsanleihe** und den gesondert handelbaren **Optionsschein**. Der einheitliche Kaufpreis ist entsprechend aufzuteilen. Ergibt sich daraus, dass bei einer Saldierung des Wertes der Optionsscheine die Optionsanleihe eigentlich zu einem Wert unterhalb des Nennwertes erworben worden ist, so wird die Optionsanleihe wie eine Discountanleihe behandelt: Der Unterschiedsbetrag zwischen dem errechneten Ausgabewert und dem Rückzahlungspreis ist Kapitalertrag. Hingegen sind die Ausübung der Optionsscheine und der Bezug der Aktien einkommenssteuerlich zunächst neutral. Die Spekulationsfrist für die bezogenen Aktien beginnt mit der Ausübung der Option zu laufen. Aus diesem Rechtsgeschäft ergeben sich auch die Anschaffungskosten.

c) Umtauschanleihen

Umtauschanleihen unterscheiden sich von echten Wandelanleihen dadurch, dass bei Fälligkeit anstelle der Rückzahlung die Lieferung einer vorher festgelegten Anzahl von Aktien verlangt werden kann. Der Unterschied zwischen den Anschaffungskosten der Anleihe und dem Kurswert der eingetauschten Aktien ist Kapitalertrag. Der Börsenwert der Aktien im Zeitpunkt der Fälligkeit der Anleihe ist dann auch der Wert der Anschaffungskosten. Anschaffungszeitpunkt bei Veräußerung der Aktien innerhalb von einem Jahr ist der Tag, an dem das Recht ausgeübt wurde.

d) Aktienanleihen

Aktienanleihen unterscheiden sich von Wandelanleihen insoweit, als die Wandlung hier nicht durch den Anleger, sondern durch den Emittenten ausgeübt wird. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums werden solche Anleihen wie Umtauschanleihen behandelt, führen also im Wandlungszeitpunkt zu Kapitaleinkünften etc. Es ist jedoch fraglich, ob diese Auffassung zutrifft. Richtiger wäre es wohl, danach zu differenzieren, ob in Aktien des Emittenten gewandelt wird (dann Behandlung wie echte Wandelanleihe) oder in Finanzprodukte Dritter (dann Behandlung wie Umtauschanleihe).

20 Gleichzeitiger Verkauf und Kauf von Wertpapieren als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten?

Werden Wertpapiere noch nicht länger als ein Jahr gehalten und ist der Kurs gegenüber dem Kaufzeitpunkt gesunken, so kann es steuerlich sinnvoll sein, diese Wertpapiere zu verkaufen und damit einen "Spekulationsverlust" zu realisieren, welcher mit anderen Spekulationsgewinnen verrechnet werden kann. Das Finanzgericht Hamburg hatte über einen solchen Fall zu entscheiden, der allerdings die Besonderheit aufwies, dass der Steuerpflichtige am Tag des Verkaufs wiederum Wertpapiere gleicher Art und Anzahl und zu identischen Kursen erwarb. Das Finanzamt sah in diesem Vorgehen einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten mit der Folge, dass ein Spekulationsverlust - steuerlich nicht geltend gemacht werden konnte. Das Finanzgericht Hamburg bestätigte mit Urteil vom 7.4.2004 (Aktenzeichen VII 52/02) die Auffassung des Finanzamtes. Allerdings wurde gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dessen Entscheidung (Aktenzeichen IX R 33/04) bleibt abzuwarten.

Hinweis:

Nach der bisherigen Rechtsprechung ist ein Gestaltungsmissbrauch nur in Ausnahmefällen anzunehmen. Insbesondere ist die Nutzung bestimmter Stichtage oder Fristen nicht rechtsmissbräuchlich. Vielmehr wird ein Rechtsmissbrauch nur dann angenommen, wenn eine vor dem Stichtag erfolgte Maßnahme alsbald nach dem Stichtag rückgängig gemacht wird. Somit sollte im Zweifel in solchen Fällen ein erneuter Kauf erst nach erneuter Entscheidung über die Vorteilhaftigkeit der Anlage erfolgen, was sich z.B. darin äußern kann, dass der Kauf erst einige Zeit nach dem Verkauf und auch nicht in völlig identischer Stückzahl erfolgt. Im Übrigen sind die jeweils anfallenden Kosten zu berücksichtigen.

21 Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf Dividendenerträge?

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 7.9.2004 (Aktenzeichen C-319/02) in einem finnischen Fall entschieden, dass der in Finnland ansässige Steuerpflichtige die Körperschaftsteuer auf Dividendenerträge aus Schweden anrechnen darf. Im Urteilsfall vereinnahmte der finnische Steuerpflichtige Petri Manninen Dividenden von einer schwedischen Aktiengesellschaft. Er beantragte, auf diese Erträge das finnische Anrechnungsverfahren, das mit dem seinerzeitigen deutschen Anrechnungsverfahren dem Grunde nach identisch war, anzuwenden.

Im Hinblick hierauf hat das Finanzgericht Köln mit Beschluss vom 24.6.2004 (Aktenzeichen 2 K 2241/02) dem Europäischen Gerichtshof ebenfalls die Frage vorgelegt, ob die gleiche Schlussfolgerung im Verhältnis deutscher Anleger zu Dividenden nichtdeutscher Quellen zu ziehen ist. Insoweit steht eine Entscheidung noch aus.

Hinweis:

Die Anwendung der Entscheidung zum finnischen Recht weist eine Vielzahl an Fragen auf. Insbesondere ist fraglich, wieweit das Anrechnungssystem nach Maßgabe der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zurückwirkt. In vielen Fällen werden für den Anleger nämlich bereits bestandskräftige Steuerbescheide vorliegen. In der Literatur wird

jedenfalls auch die Auffassung vertreten, dass auch in diesen Fällen eine Anrechnung möglich sei.

22 Gestaltungen und Grenzen zur Nutzung der noch möglichen Eigenheimzulage

a) Aktuelle Gesetzeslage

Die drohende Abschaffung der Eigenheimzulage zum Ende des Jahres 2004 wurde wegen des Einspruchs der unionsregierten Länder im Bundesrat nicht umgesetzt. Aktuell konnte im Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat, der sich nach wie vor mit der Abschaffung oder Begrenzung der Eigenheimzulage beschäftigt, noch keine Einigung erzielt werden, jedoch mehren sich die Zeichen, dass es zumindest zu einer Einschränkung der Eigenheimzulage kommen wird. Insofern sollten sich anbietende Gestaltungen möglichst rasch umgesetzt werden, wobei allerdings in jedem Einzelfall sehr sorgfältig auch nichtsteuerliche Aspekte in die Entscheidung mit einbezogen werden sollten.

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

b) Vorsicht bei mittelbarer Grundstücksschenkung

Das Finanzgericht München hatte über folgenden Fall zu urteilen: Die Klägerin hatte im November 2000 eine Eigentumswohnung erworben und war noch im Dezember 2000 eingezogen. Der Kaufpreis wurde von ihrem Vater im Januar 2001 direkt an den Verkäufer bezahlt. Das Finanzamt ging von einer **mittelbaren Grundstücksschenkung** aus und lehnte den Antrag auf eine Eigenheimzulage ab, da eine Eigenheimzulage nur gewährt werden kann, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung selbst entgeltlich erworben und nicht geschenkt, also unentgeltlich erhalten hat.

Das Finanzgericht München gab jedoch mit Urteil vom 28.9.2004 (Aktenzeichen 6 K 970/03) der Klägerin Recht und gewährte die Eigenheimzulage. Hintergrund war, dass der Klägerin zwar der Kaufpreis für die Eigentumswohnung von ihrem Vater geschenkt worden war, jedoch eine echte mittelbare Grundstücksschenkung nicht vorlag. Die Schenkung des Geldbetrages war **zur freien Verfügung** schon im Oktober 2000 vereinbart worden; die Zahlung des Kaufpreises von dem Vater direkt an den Verkäufer der Eigentumswohnung stellte nur eine Abkürzung des Zahlungsweges dar. Daher liegt ein entgeltlicher Erwerb der Eigentumswohnung durch die Klägerin vor, die den ihr versprochenen Geldbetrag im Januar 2001 zur Tilgung der Kaufpreisschuld vom Vater an den Verkäufer überweisen ließ. Bei der - mangels notarieller Beurkundung - unwirksamen Schenkungsvereinbarung nahm das Gericht nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Schenkung des Geldbetrages durch Tilgung der Kaufpreisschuld an.

Hinweis:

Zunächst ist zu beachten, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt worden ist.

Auch gilt zum entschiedenen Fall, dass schenkungsteuerlich keine mittelbare Grundstücksschenkung vorlag, da der Geldbetrag **unbedingt** und nicht mit der Auflage verbunden geschenkt wurde, eine Immobilie zu erwerben. In vergleichbaren Fällen sollten daher die Vorteile aus der Eigenheimzulage gegen die schenkungsteuerlichen Nachteile abgewogen werden.

c) Veräußerung unter Angehörigen und Stehenlassen des Kaufpreises als Darlehen

Bereits im Mandanten-Rundschreiben 4/2004 wiesen wir auf zwei Urteile des Finanzgerichts Niedersachsen hin, die nochmals kurz aufgegriffen werden sollen. So wurde mit rechtskräftigem Urteil vom 5.9.2003 (Aktenzeichen 13 K 288/99) festgestellt, dass kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungen gegeben ist, wenn die Mutter und **Verkäuferin** ihres Wohngebäudes dem Sohn als Erbe und Käufer der Immobilie **den gezahlten Kaufpreis als langfristiges Darlehen** zur Ablösung eines zur Finanzierung aufgenommenen Bankkredits überlässt und das Darlehen innerhalb der statistischen Lebenserwartung des Verkäufers voraussichtlich nur teilweise getilgt sein wird.

In einem weiteren Urteil vom gleichen Tage (Aktenzeichen 13 K 99/98) sah das Finanzgericht dagegen einen Gestaltungsmissbrauch in einem Fall, in dem der **Kaufpreis nach neun Monaten vom Veräußerer (Mutter) an den Erwerber (Sohn) zurückgeschenkt** wurde. Das Finanzgericht sah aus verschiedenen Gründen in diesem Fall einen steuerlichen Gesamtplan, so dass der Sohn im Ergebnis das Haus unentgeltlich erhalten und damit keinen Anspruch auf Eigenheimzulage hat. Allerdings ist gegen diese Beurteilung durch das Finanzgericht Revision beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 76/03 eingelegt worden.

23 Nachweis des niedrigeren Verkehrswertes eines Grundstücks bei der Erbschaft-/ Schenkungsteuer

Die steuerliche **Bewertung von Grundstücken** hat Einfluss auf die Erbschaft- und -Schenkungssteuer sowie in besonderen Fällen auf die Grunderwerbsteuer. Die Bewertung erfolgt dabei nach einem **pauschalen Verfahren**, bei dem die erzielte Jahresnettomiete mit dem Faktor 12,5 multipliziert wird und von dem Ergebnis ein Alterswertabschlag von maximal 25 % vorgenommen wird. Das Gesetz lässt den **Nachweis eines niedrigeren Wertes** zu. Die Finanzverwaltung hat jedoch an diesen Nachweis regelmäßig sehr hohe Anforderungen gestellt und häufig niedrigere Werte nicht akzeptiert.

Durch Urteil vom 2.7.2004 (Aktenzeichen II R 55/01) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Nachweis eines niedrigeren gemeinen Wertes durch einen erzielten Kaufpreis auch dann möglich ist, wenn der Kauf nicht innerhalb eines Jahres vor oder nach dem maßgeblichen Besteuerungszeitpunkt stattgefunden hat, aber die durch zeitlichen Abstand nachlassende Indizwirkung des Kaufpreises für den gemeinen Wert durch ein Gutachten des Gutachterausschusses bezüglich des Bodenwertes ausgeglichen und nachgewiesen wird, dass auch die maßgebliche Jahresnettomiete gleich geblieben ist. Im entschiedenen Fall war das Grundstück etwa drei Jahre nach dem entscheidenden Besteuerungszeitpunkt zu einem niedrigeren als dem Bedarfswert verkauft worden.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen dürfte daher insbesondere bei Neubaugrundstücken, bei denen der Alterswertabschlag noch nicht greift, **durch ein entsprechendes Gutachten ein niedrigerer Wert nachweisbar sein**. Eine ablehnende Haltung der Finanzverwaltung sollte nicht allgemein akzeptiert werden. Da es jedoch dem Steuerpflichtigen obliegt, einen niedrigeren Wert nachzuweisen, sollte abgewogen werden, ob die Kosten für das Gutachten durch die mögliche Steuerermäßigung gerechtfertigt werden.

24 Abweichende Gewinnverteilung in geschlossenen Immobilienfonds

Bei geschlossenen Immobilienfonds treten die einzelnen Anleger dem Fonds in der Regel über einen längeren Zeitraum, der sich manchmal über zwei Jahre erstreckt, bei. Besonders bei geschlossenen Immobilienfonds, die Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in Anspruch nahmen, war es zur Gleichbehandlung der Anleger erforderlich, die **Gewinn- oder Verlustverteilung abweichend von den Kapitaleinlagen** in den Beitrittsjahren zu regeln.

Durch Urteil vom 27.7.2004 (Aktenzeichen IX R 20/03) hat der Bundesfinanzhof entsprechende Regelungen in Gesellschaftsverträgen von einschlägigen Immobilienfonds steuerlich anerkannt. Hierzu führt der Bundesfinanzhof aus, dass grundsätzlich die

Einkünfteverteilung nach den Vereinbarungen der Gesellschafter zu erfolgen hat, auch wenn die Verteilung teilweise unabhängig von der kapitalmäßigen Beteiligung geregelt ist. Die Grenze liegt lediglich dort, wo eine abweichende Ergebnisverteilung wirtschaftlich als eine Ergebniszuzwendung/Schenkung durch einen Gesellschafter an seine Mitgesellschafter einzustufen ist, wie dies manchmal in Familienpersonengesellschaften der Fall sein kann. Wird jedoch bei der Gründung einer Personengesellschaft vereinbart, die Einkünfte für die ersten beiden Geschäftsjahre bis zur Schließung des Fonds derart zu verteilen, dass **hinsichtlich der Verlustverteilung alle Gesellschafter unabhängig von ihrem Beitrittszeitpunkt gleich behandelt werden**, ist dies auch in steuerlicher Hinsicht zu akzeptieren. Dies gilt nach dem höchsten deutschen Finanzgericht jedenfalls auch für negative Einkünfte aus Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz.

Hinweis:

Da allerdings der Bundesfinanzhof in seinem Urteil speziell auf die besonderen Regelungen des Fördergebietsgesetzes eingeht, sollte dieses Urteil nicht unkritisch verallgemeinert werden. Vielmehr ist die gesonderte Betrachtung der Regeln, auf denen der Verlust beruht (z.B. Denkmalschutz-Abschreibung, Sanierungsgebiets-Abschreibung), notwendig.

25 Gestaltungsmöglichkeiten durch verbilligte Vermietung an Angehörige

Bekanntlich setzen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einkünfteerzielungsabsicht voraus, das heißt, es muss über einen Zeitraum von etwa 30 Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist grundsätzlich von dem Vorliegen einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, wenn nicht besondere Umstände gegeben sind. Eine insofern **beachtliche steuerliche Vergünstigung** enthält das Einkommensteuergesetz: Danach können die Werbungskosten abgezogen werden, wenn bei einer Vermietung an Angehörige die tatsächlich gezahlte Miete mindestens 56 % der ortsüblichen Marktmiete erreicht. Diese Steuervergünstigung wurde zwar eingeschränkt (bis Ende 2003 lag die Grenze bei 50 %), bisher aber nicht aufgehoben.

Bei einer Miete von nur etwa 56 % der ortsüblichen Marktmiete liegt jedoch die Vermutung nahe, dass ein Einnahmeüberschuss über einen Zeitraum von 30 Jahren nicht zu erzielen ist, insbesondere wenn der Erwerb der Wohnung fremdfinanziert wurde. Der Bundesfinanzhof hat daher in seinem Urteil vom 5.11.2002 (Aktenzeichen IX R 48/01) eine **75 %-Grenze** gezogen:

- Beträgt die von dem nahen Angehörigen tatsächlich gezahlte Miete **mindestens 75 % der ortsüblichen Vergleichsmiete**, ist bei einer längerfristigen Vermietung grundsätzlich von der Einkünfteerzielungsabsicht des Vermieters auszugehen mit der Folge eines ungekürzten Werbungskostenabzugs. Ausnahmen können jedoch dann vorliegen, wenn die vermietete **Wohnung besonders aufwändig ausgestattet** oder saniert wurde, was auch der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 6.10.2004 (Aktenzeichen IX R 30/03) bestätigte. In diesen Fällen lässt sich insbesondere die Vergleichsmiete nur schwer feststellen, und die Finanzverwaltung kann durch Ansatz einer Kostenmiete darlegen, dass die tatsächlich gezahlte Miete unter 75 % der Marktmiete liegt und sodann die Einkünfteerzielungsabsicht überprüfen. Hier besteht die Gefahr, dass über den Betrachtungszeitraum von 30 Jahren dann kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist.
- Liegt die tatsächlich gezahlte **Miete unter 75 %, aber mindestens bei 56 % der Marktmiete**, ist in jedem Fall eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht vorzunehmen. Ist danach die Ertragsprognose positiv, so können die Werbungskosten vollständig abgezogen werden. Selbst wenn hiernach bei Ansatz der vollen Werbungskosten ein Totalverlust verbleibt, führt dies nicht zur vollständigen Versagung der Verluste. Vielmehr verlangt der Bundesfinanzhof, dass in diesem Falle die Werbungskosten gekürzt werden, und zwar im Verhältnis der vereinbarten Miete zur Marktmiete. Beträgt also die vereinbarte Miete 60 % der Marktmiete, dürfen für die Liebhabereibetrachtung auch nur 60 % der Werbungskosten angesetzt und im Rahmen der Steuererklärung abgezogen werden. Inzwischen ist anerkannt, dass das Anheben der

Miete auch dann nicht gegen den Fremdvergleichsgrundsatz verstößt und somit anzuerkennen ist, wenn die Mietanhebung gegen mietrechtliche Vorschriften, z.B. § 558 Abs. 3 Bürgerliches Gesetzbuch, verstößt.

- Erreicht die vereinbarte **Miete weniger als 56 % der Vergleichsmiete**, ist in jedem Fall nach § 21 Abs. 2 Einkommensteuergesetz der Abzug der Werbungskosten nur in dem Verhältnis möglich, in dem die vereinbarte Miete zur Marktmiete steht, vorausgesetzt, dass überhaupt eine Einnahmeerzielungsabsicht besteht.

Hinweis:

Zur Vermeidung von Problemen sollte in jedem Fall ein üblicher Mietvertrag schriftlich mit dem Angehörigen abgeschlossen und die tatsächlichen Mietzahlungen sollten dokumentiert werden.

26 Aktuelle Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel

Das Bundesfinanzministerium hatte durch Schreiben vom 26.3.2004 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 46/04), über das im Mandanten-Rundschreiben 4/2004 ausführlich berichtet wurde, seine Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel niedergelegt. Danach stellt jedes zivilrechtliche Wohnungseigentum, das selbständig nutzbar ist, ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze dar. Das heißt, bei Verkauf eines in Eigentumswohnungen aufgeteilten Hauses werden entsprechend viele **Eigentumswohnungen** und damit Objekte veräußert. Durch Urteil vom 7.10.2004 (Aktenzeichen IV R 27/03) hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass auch bei Verkauf von mehr als drei Objekten die Gewerblichkeit nicht vorliegt, wenn diese Objekte in einem einzigen Verkaufsakt an einen Käufer veräußert werden. Dabei kommt es nach Ansicht des Bundesfinanzhofes auch nicht darauf an, dass in einer Kaufvertragsurkunde mehrere Grundstücke, die im entschiedenen Fall einen **Gebäudekomplex** mit mehreren Gebäuden ausmachten, verkauft werden. Entscheidend ist vielmehr, ob **ein** einziger **Verkaufsentschluss** vorliegt, der mit einer Handlung umgesetzt wird. Dies sei jedenfalls dann der Fall, wenn der **Verkauf mehrerer Objekte an nur einen Erwerber in einer Urkunde** erfolgt. Bemüht sich der Verkäufer im Vorfeld jedoch darum, die verschiedenen Objekte einzeln zu verkaufen, spricht dies für eine nachhaltige, mit Wiederholungsabsicht ausgeübte Tätigkeit.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte daher darauf geachtet werden, dass die Tätigkeiten des Verkäufers nicht auf eine Nachhaltigkeit hindeuten, das heißt, es sollte von vornherein klar entschieden werden, ob der Komplex als Ganzes oder in Teilen veräußert wird. Im letzteren Fall dürfte in aller Regel jedenfalls dann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn mehr als drei Eigentumswohnungen, das heißt Objekte im oben genannten Sinne, veräußert werden.

Der X. Senat des Bundesfinanzhofs hat durch Urteil vom 3.8.2004 (Aktenzeichen X R 40/03) entschieden, dass **aneinander grenzende, rechtlich selbständige Mehrfamilienhausgrundstücke** grundsätzlich gesonderte wirtschaftliche Einheiten darstellen, die nicht zu einem einzigen Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze werden können. In dem entschiedenen Fall hatte ein Kläger in den Jahren 1986 bis 1989 drei verschiedene Gebäudekomplexe erworben und in den Jahren 1989 bis 1992 wieder als Ganzes weiterveräußert. Der Bundesfinanzhof stellte darauf ab, dass bei diesen Verkäufen jeweils deutlich mehr als drei Objekte, das heißt Eigentumswohnungen bzw. Grundstücke mit Häusern, veräußert wurden, da die Gebäudekomplexe nicht nur ein Objekt (Häuserzeile) sind, sondern jedes Mehrfamilienhaus für sich ein Objekt darstellt. Auch der IV. Senat hatte in dem genannten Urteil vom 7.10.2004 erkannt, dass der verkaufte Gebäudekomplex mehrere Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze umfasste, es aber am Merkmal der Nachhaltigkeit fehlte.

Ebenso hat der III. Senat des Bundesfinanzhofs durch Urteil vom 15.7.2004 (Aktenzeichen III R 37/02) entschieden, dass die Veräußerung von **zwei jeweils in Eigentumswohnungen** aufgeteilten Mehrfamilienhäusern **in zwei Kaufverträgen an**

zwei Erwerber (Ehepaar) eine nachhaltige Tätigkeit darstellt. Der III. Senat sah auch keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung darin, dass die Veräußerung von zwei **ungeteilten** Mehrfamilienhäusern en bloc an zwei Erwerber jeweils nur ein Objekt darstellt und keine Nachhaltigkeit begründet.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte das Urteil des IV. Senats vom 7.10.2004 herangezogen werden. Hier hatte der Bundesfinanzhof zwar ebenfalls mehrere Objekte angenommen, jedoch keine Nachhaltigkeit gesehen, da nur ein Kaufvertrag über den Gesamtkomplex abgeschlossen worden war. Entscheidend ist jedoch dabei, dass keine Wiederholungsabsicht erkennbar war. Diese Wiederholungsabsicht konnte jedoch in den anderen genannten Urteilen des X. und III. Senats darin gesehen werden, dass nicht nur einmal, sondern mehrfach Kaufverträge über die Gesamtkomplexe abgeschlossen wurden.

27 Neuerungen durch das Bilanzrechtsreformgesetz

a) Überblick

Das "Gesetz zur Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards und zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung" (**Bilanzrechtsreformgesetz** vom 4.12.2004, BGBl. I 2004, 3166) ist nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt am 10.12.2004 in Kraft getreten und bringt eine Fülle an Änderungen, insbesondere zur Rechnungslegung der GmbH. Besonders hervorzuheben sind dabei die Anhebung der Schwellenwerte für die Abgrenzung zwischen kleiner, mittelgroßer und großer GmbH, die Ausweitung der Berichtspflichten im Lagebericht, die Aufwertung von Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel sowie die partiell zwingende Einführung der internationalen Rechnungslegung (IAS/IFRS).

Hinweis:

Nachfolgend werden die für die Praxis bedeutsamen Schwerpunkte erläutert; branchenspezifische Änderungen (z.B. für Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute) bleiben unerwähnt.

b) Einzelabschluss

aa) Anhebung der Schwellenwerte

Nach europarechtlichen Vorgaben waren die Größenmerkmale (Schwellenwerte) zur Abgrenzung zwischen kleiner, mittelgroßer und großer GmbH betreffend die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse anzuheben. Bedeutung hat diese Einstufung insbesondere für den Umfang und die Ausgestaltung des Jahresabschlusses und für Prüfungs- und Publizitätspflichten. Die Einordnung in die einzelnen Größenklassen richtet sich danach, ob die Gesellschaft an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils zwei der drei Schwellenwerte über- oder unterschreitet. Nunmehr gelten folgende **neue Schwellenwerte**.

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 4 015 000 €	≤ 16 060 000 €	> 16 060 000 €
Umsatzerlöse	≤ 8 030 000 €	≤ 32 120 000 €	> 32 120 000 €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Diese angehobenen Größenmerkmale sind anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, also regelmäßig bereits für das **Geschäftsjahr 2004**.

Hinweis:

Alle Gesellschaften, die bezüglich der Bilanzsumme oder der Umsatzerlöse die bisher geltenden Grenzen nicht wesentlich überschritten haben, sollten daher sorgfältig

überprüfen, ob sie nunmehr die neuen Grenzen unterschreiten und daher von den **größenabhängigen Erleichterungen** profitieren können. In diesem Zusammenhang wäre zudem auch ggf. zu untersuchen, ob die schon bislang bekannten Gestaltungsmaßnahmen z.B. zur Verringerung der Bilanzsumme dazu genutzt werden können, die neuen Schwellenwerte zu unterschreiten und damit in den Genuss der Erleichterungen zu kommen.

bb) Erweiterte Pflichtangaben im Anhang

Der Anhang wird zukünftig auch folgende Pflichtangaben enthalten müssen:

- **Kapitalmarktorientierte Unternehmen** (= solche Unternehmen, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen) müssen für nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahre Art und Höhe der Honorare angeben, die mit dem gesetzlichen Abschlussprüfer vereinbart und im Geschäftsjahr als Aufwand erfasst wurden (Prüfungs-, Bewertungs-, Steuerberatungs- und sonstige Honorare). Diese Angaben sollen als Indikator für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dienen.
- **Alle Unternehmen** müssen ihre Pflichtangaben für nach dem 31.12.2003 beginnende Geschäftsjahre um **Erläuterungen zu Finanzinstrumenten** erweitern. Auf eine Definition des Begriffs Finanzinstrumente hat der Gesetzgeber allerdings verzichtet. Nach allgemeinem Verständnis werden darunter alle Arten von Wertpapieren, Geldmarktinstrumenten, Devisen, Rechnungseinheiten und Derivaten verstanden.

Für alle derartigen Finanzinstrumente sind deren Art und Umfang und ggf. die Bewertungsmethode anzugeben.

Für solche Finanzinstrumente, die dem **Finanzanlagevermögen** zugeordnet sind, also längerfristige Engagements, und die über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden, sind darüber hinaus deren Buchwert und der beizulegende Zeitwert sowie die Gründe für die unterlassene Abschreibung anzugeben.

Rechtsfolge eines Verstoßes gegen diese neuen Angabepflichten ist, dass der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk einzuschränken hat, und zwar ohne Rücksicht auf die Auswirkung des Verstoßes auf die Gesamtbeurteilung des Jahresabschlusses.

Hinweis:

Zunächst ist zu beachten, dass das Gesetz für **kleine Gesellschaften** eine **Befreiung** von den Pflichtangaben über Art und Umfang der Finanzinstrumente enthält, nicht aber eine Befreiung von den Pflichtangaben betreffend das Finanzanlagevermögen. Im Ergebnis ist damit festzustellen, dass der Umfang der Berichterstattungspflichten künftig maßgeblich davon beeinflusst wird, inwieweit das Unternehmen die Finanzinstrumente dem Anlagevermögen zuordnet.

cc) Erweiterte Lageberichterstattung

Die Gesetzesvorschrift zur Lageberichterstattung wurde mit dem Ziel der Steigerung des Informationsgehalts und der Verbesserung der europaweiten Vergleichbarkeit neu gefasst und erweitert. Für nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahre muss daher im Lagebericht bei der Darstellung des Geschäftsverlaufs auch explizit auf das **Geschäftsergebnis** abgestellt werden. Zudem wird eine Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage unter Bezugnahme auf **finanzielle Leistungsindikatoren** gefordert; große Kapitalgesellschaften haben dies sogar noch um die Angabe wesentlicher **nichtfinanzieller Leistungsindikatoren** (z.B. Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange) zu ergänzen.

Weiterhin sollen für nach dem 31.12.2003 beginnende Geschäftsjahre auch in Bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten (d.h. alle Arten von Wertpapieren, Geldmarktinstrumenten, Devisen, Rechnungseinheiten und Derivaten) die Risikomanagementziele und -methoden sowie allgemein die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken und die Risiken zukünftiger Zahlungsstromschwankungen dargestellt werden, soweit diese für die Beurteilung der Lage der Gesellschaft von Bedeutung sind.

c) Konzernabschluss

aa) Anhebung der Schwellenwerte

Eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht grundsätzlich dann, wenn eine GmbH (Mutterunternehmen) eine oder mehrere Mehrheitsbeteiligungen an anderen Unternehmen (Tochterunternehmen) hält. Bei Unterschreiten bestimmter Größenmerkmale besteht allerdings eine Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und -lageberichts. Die maßgeblichen Schwellenwerte wurden ebenfalls angehoben und es gelten für alle Geschäftsjahre, die nach 31.12.2003 beginnen, die in der nachstehenden Tabelle aufgeführten **neuen Schwellenwerte**. Unterschieden wird bei der Prüfung der Konzernrechnungspflicht zwischen der Bruttomethode, bei welcher aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt wird und der Nettomethode, wo ein "Probe"-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen erstellt wird. Eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses entfällt dann, wenn am Abschlussstichtag und am vorhergehenden Abschlussstichtag mindestens zwei der drei nachfolgenden Merkmale zutreffen:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 19 272 000 €	≤ 16 060 000 €
Umsatzerlöse	≤ 38 544 000 €	≤ 32 120 000 €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Hinweis:

Auch für Zwecke der Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und -lageberichts sollte jetzt sorgfältig überprüft werden, ob die neuen Schwellenwerte unterschritten werden und daher die Befreiung greift. Nicht selten dürfte allein die Anhebung der Schwellenwerte dazu führen, dass das Mutterunternehmen nicht mehr verpflichtet ist, einen Konzernabschluss aufzustellen. In diesem Zusammenhang ist auch hier zu untersuchen, ob die schon bislang bekannten Gestaltungsmaßnahmen z.B. zur Verringerung der Bilanzsumme dazu genutzt werden können, die neuen Schwellenwerte zu unterschreiten und damit in den Genuss der Befreiung zu gelangen.

bb) Einbeziehung von Tochterunternehmen mit konzernfremder Tätigkeit

Das bislang bestehende Verbot der Einbeziehung von Tochterunternehmen mit konzernfremder Tätigkeit ist für nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahre aufgehoben worden. Insoweit erfolgt eine Anpassung an die international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze.

cc) Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel

Alle Mutterunternehmen sind nunmehr - unabhängig von einer Kapitalmarktorientierung - für **nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahre** verpflichtet, eine **Kapitalflussrechnung** sowie einen **Eigenkapitalspiegel** aufzustellen; die Segmentberichterstattung wird dagegen nunmehr fakultativ. Auch insoweit erfolgt eine Anpassung an die international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätze.

dd) Konzernanhang und -lagebericht

Entsprechend den Änderungen betreffend den Anhang des Einzelabschlusses sind auch die Konzernanhangsangaben erweitert worden. Gleiches gilt für die Konzernlageberichterstattung.

Hinweis:

Als konzernrechnungslegungsbezogener Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung zur Lageberichterstattung wird zudem der künftige DRS 15 (DRS: Deutscher Rechnungslegungsstandard) zu beachten sein, der allerdings keine Bindungswirkung für den Lagebericht des Einzelabschlusses entfalten wird.

ee) (Konzern-)Rechnungslegung nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften

Die Konzernrechnungslegung nach IAS/IFRS wird **zwingend** für solche Mutterunternehmen, die einen organisierten Markt in Anspruch nehmen, z.B. börsennotierte Mutterunternehmen oder z.B. wenn dort von der Gesellschaft ausgegebene Schuldverschreibungen notiert werden.

Wahlweise können darüber hinaus auch alle übrigen Mutterunternehmen mit befreiender Wirkung einen Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IAS/IFRS) aufstellen und veröffentlichen.

Befreiende Einzelabschlüsse nach IAS/IFRS sind derzeit allerdings nicht vorgesehen, da sie nicht als Ausschüttungsbemessungsgrundlage geeignet erscheinen, können aber von den Unternehmen freiwillig zusätzlich erstellt werden. Für große Kapitalgesellschaften gibt es immerhin das Wahlrecht, der Bundesanzeigerpublizität mit befreiender Wirkung dadurch nachzukommen, dass anstelle eines geprüften handelsrechtlichen Jahresabschlusses ein geprüfter IAS/IFRS-Abschluss offen gelegt wird, wobei in diesem Fall aber nach wie vor der handelsrechtliche Jahresabschluss beim Handelsregister zu hinterlegen ist.

Hinweis:

Die freiwillige Aufstellung eines Einzelabschlusses nach IAS/IFRS befreit also nicht von der Verpflichtung der Aufstellung eines Einzelabschlusses nach deutschem Handelsrecht und bringt daher erheblichen Mehraufwand mit sich. Da durch den Übergang auf IAS/IFRS der Eigenkapitalausweis aber teilweise deutlich verbessert werden kann, wird trotzdem in jedem Einzelfall zu prüfen sein, ob ein derart verbesserter Eigenkapitalausweis den Mehraufwand rechtfertigen könnte. Zu beachten ist allerdings, dass die Eigenkapitalveränderung durch den Übergang auf IAS/IFRS von der Branche abhängig ist. So ergibt sich durch die IAS/IFRS bedingt z.B. bei Finanzdienstleistungsunternehmen sogar ein tendenziell geringeres Eigenkapital als nach deutschem Handelsrecht. Zudem wäre ggf. zu berücksichtigen, dass sich z.B. Kreditgeber nicht allein über den IAS/IFRS-Abschluss werden informieren lassen, sondern auch weiterhin auf dem deutschen handelsrechtlichen Abschluss bestehen werden.

d) Abschlussprüfung

Im Bereich der Abschlussprüfung werden für gesetzlich vorgeschriebene Prüfungen, die nach dem 31.12.2004 beginnende Geschäftsjahre betreffen, einige gravierende Änderungen eingeführt.

Neben den bereits angesprochenen Pflichtangaben im (Konzern-)Anhang betreffend die Abschlussprüferhonorare zählen dazu insbesondere eine stärkere **Trennung von Beratung und Prüfung** sowie die explizite Neufassung und Ausweitung der Gründe, nach denen die Besorgnis der **Befangenheit des Abschlussprüfers** besteht. So kann die Objektivität des Abschlussprüfers z.B. fraglich sein, wenn dieser ein eigenes wirtschaftliches Interesse am Ergebnis der Prüfung (insbesondere über Finanzinstrumente, wie z.B. Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen oder sonstige Wertpapiere) hat, wenn er Sachverhalte beurteilen muss, an denen er selbst mitgewirkt hat oder wenn er nahe Beziehungen zur Unternehmensleitung unterhält.

Ausdrückliche **Ausschlussstatbestände** sind die (auch nur geringe oder treuhänderische) Beteiligung des Prüfers, seines Ehegatten oder Lebenspartners oder einer Person, mit der der Prüfer gemeinsam seinen Beruf ausübt, an der zu prüfenden Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen. Gleiches gilt, wenn eine der genannten Personen gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines verbundenen Unternehmens ist.

Weitere Ausschlussstatbestände liegen unter der Voraussetzung der nicht nur untergeordneten Bedeutung vor, wenn der Prüfer oder eine Person, mit der der Prüfer gemeinsam seinen Beruf ausübt, über die Prüfungstätigkeit hinaus in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerkes bei der Buchführung oder Aufstellung oder der Durchführung der internen Revision in

verantwortlicher Position mitgewirkt oder Unternehmensleitungs- oder Finanzdienstleistungen oder bestimmte Bewertungsleistungen von wesentlicher Bedeutung erbracht hat.

Darüber hinaus gelten bei kapitalmarktorientierten Unternehmen weitere Einschränkungen, so z.B. das Erfordernis der **internen Rotation der Prüfer**, die erforderlich wird, wenn derselbe Prüfer bereits in sieben oder mehr Fällen gezeichnet hat.

Hinweis:

Nach wie vor zulässig bleibt danach aber z.B. die "sog. **prüfungsnahe Beratung**", also die Erteilung von Hinweisen und Vorschlägen zur Beseitigung von Fehlern und Lücken im Jahresabschluss ebenso wie Anregungen zu Korrekturen einzelner Fehler zur Vorbereitung späterer Prüfungen.

28 Neuerungen durch das Bilanzkontrollgesetz

Das **Bilanzkontrollgesetz** (vom 15.12.2004, BGBl. I 2004, 3408) ist nach seiner Verkündung im Bundesgesetzblatt am 21.12.2004 in Kraft getreten. Es beinhaltet die Umsetzung des sog. Enforcement-Modells, mit dem das Vertrauen der Anleger in den Kapitalmarkt gestärkt werden soll. Zu diesem Zweck wurde eine "Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung" in Gestalt eines privatrechtlichen Gremiums gegründet. Diese Prüfstelle prüft stichprobenartig bei konkretem Verdacht und auf Verlangen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, ob der zuletzt festgestellte gebilligte Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht. Betroffen sind Abschlüsse für Geschäftsjahre, die ab dem 31.12.2004 enden.

29 Neuerungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz

Das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (vom 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310) ist im Bundesgesetzblatt am 15.12.2004 verkündet worden. Neben Klarstellungen betreffend das sogenannte steuerliche Einlagekonto und Änderungen für Sonderfälle der Kapitalertragsteuer enthält dieses Gesetz insbesondere die Einführung des sogenannten **Fifo-Verfahrens** betreffend Wertpapiere in Girosammelverwahrung. D.h. künftig wird unterstellt, dass die zuerst angeschafften Wertpapiere auch zuerst veräußert werden, so dass aufgrund dieser Verfahrensvereinfachung sogenannte Spekulationsgeschäfte tendenziell seltener anfallen werden.

Rechtsprechungsbrechend ist auch die die **Organschaften** betreffende Neuregelung, wonach handelsrechtliche Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger zu behandeln sind; entsprechende Minderabführungen werden als Einlagen durch den Organträger in die Organgesellschaft behandelt.

Bei der **Gewerbsteuer** ist als bedeutsame Änderung der **Besteuerung der Mitunternehmerschaften** zu verzeichnen, dass ab dem Erhebungszeitraum 2004 das Halbeinkünfteverfahren auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft anzuwenden sein wird. Von Nachteil ist dies bei Aufwendungen bzw. Verlusten aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

30 Kreditgewährung an Gesellschafter bei Unterbilanz als verbotene Auszahlung

Mit seiner Entscheidung vom 24.11.2003 (II ZR 171/01, GmbHR 2004, 302) hat der Bundesgerichtshof das Kapitalerhaltungsgebot im Zusammenhang mit der Kreditgewährung der GmbH zugunsten von Gesellschaftern verschärft. Im Urteilsfall hatte der Konkursverwalter die Gesellschafter auf Rückzahlung der ihnen gewährten Darlehen und den Geschäftsführer auf Schadensersatz in Höhe der Darlehen verklagt.

Der Bundesgerichtshof hat die Schadensersatzpflicht des Geschäftsführers bejaht. In der Darlehensgewährung der GmbH an den Gesellschafter hat der Bundesgerichtshof für den Fall, dass eine bilanzielle Überschuldung vorliegt, eine verbotene Ausschüttung von gebundenem Eigenkapital gesehen.

Hinweis:

Die Tragweite dieser Entscheidung ist noch nicht ganz ersichtlich. Dennoch ist im Falle von Gesellschafterdarlehen für den Fall einer Unterbilanz, also dann, wenn eine bilanzielle Überschuldung vorliegt, äußerste Vorsicht geboten, da weder die marktübliche Verzinsung noch die Vollwertigkeit des Rückzahlungsanspruchs einen Verstoß gegen das Kapitalerhaltungsgebot ausschließen. Bei drittüblichen Darlehen und "sicherer" Rückzahlung gilt ausnahmsweise etwas anderes, wenn die Darlehensgewährung im Interesse der Gesellschaft liegt. Insoweit ist allerdings der betreffende Gesellschafter darlegungs- und beweispflichtig, so dass eine gründliche Dokumentation zu empfehlen ist.

31 Folgen der Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung beim Anteilseigner

Mit Verfügung vom 10.9.2004 (Aktenzeichen S 0350 - 8 - St 251, GmbHR 2004, 1604) hat die Oberfinanzdirektion Magdeburg zu der Frage Stellung genommen, ob der formell und materiell bestandskräftige Einkommensteuerbescheid eines Anteilseigners nach - Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung geändert werden kann, um die Umqualifizierung bisher voll versteuerter Einkünfte in eine nur dem insoweit günstigen Halbeinkünfteverfahren unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung berücksichtigen zu können. Die Oberfinanzdirektion Magdeburg stellt dazu zunächst fest, dass die - steuerliche Behandlung einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft und den Anteilseignern voneinander unabhängig ist. Daher kann die korrespondierende - steuerliche Behandlung des Sachverhalts nicht über die allgemeinen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung erreicht werden. Als einzige Möglichkeit wird eine Berichtigung wegen neuer Tatsachen in Betracht gezogen, wobei dies nur in seltenen Fällen gegeben sein dürfte.

Hinweis:

Ist dem für die Veranlagung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt bekannt, dass eine Betriebsprüfung durchgeführt (werden) wird, sollten nach Auffassung der Oberfinanzdirektion die Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen werden. Allerdings hat der Anteilseigner hierauf keinen Rechtsanspruch.

In der Praxis kann eine endgültige Veranlagung des Anteilseigners sehr nachteilig werden, wenn später eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird, da dann die negativen Folgen auf Seiten der GmbH nicht mehr durch positive Wirkungen einer Umqualifizierung auf Seiten des Gesellschafters zumindest teilweise wieder ausgeglichen werden können.