

## Mandantenrundschriften 03/2003

[1 Zinsabgeltungssteuer](#)

[2 Förderung der Steuerehrlichkeit](#)

[3 Entwurf eines Kleinunternehmerförderungsgesetzes](#)

[4 Geplante Reform der Gewerbesteuer](#)

[5 Schenkungsteuer: Grundstücksübertragung gegen Gleichstellungsgeld](#)

[6 Vereinfachter Spenden- und Zuwendungsnachweis](#)

[7 Aktuelle Hinweise zu steuerlichen Rückstellungen](#)

[8 Zeitpunkt der Grundstücksentnahme durch Wohnbebauung](#)

[9 Betriebsausgliederung zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht bei Freiberuflern](#)

[10 Gewinnerzielungsabsicht bei Freiberuflern](#)

[11 Vorsteuerabzug bei Firmenfahrzeugen](#)

[12 Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten](#)

[13 Mini-Jobs](#)

[14 Möglichkeiten und Grenzen der Gewinnverlagerung bei Personengesellschaften](#)

[15 Werbungskosten](#)

[16 Große Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte](#)

[17 Werbungskosten allgemein und im Halbeinkünfteverfahren](#)

[18 Telekom-Bonusaktien \(Zweiter Börsengang\)](#)

[19 EU-Zinsrichtlinie](#)

[20 Neues vom gewerblichen Grundstückshandel](#)

[21 Einkünfteerzielungsabsicht bei befristeter Vermietung](#)

[22 Anforderungen an Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen](#)

[23 Zurechnung von Dividenden nach Übertragung der GmbH-Anteile auf Kinder](#)

[24 Haftung bei Verwendung von Vorratsgesellschaften](#)

[25 Verdeckte Gewinnausschüttung](#)

[26 Keine wirksame Leistung der Stammeinlage: alsbaldige Überweisung der eingezahlten Bareinlage an gesellschafteridentische OHG als Darlehen](#)

[27 Schuldmitübernahme eines GmbH-Geschäftsführers: unwirksam nach AGB-Recht](#)

[28 Steuervergünstigungsabbaugesetz verabschiedet](#)

## 1 Zinsabgeltungssteuer

Die Bundesregierung hat nunmehr den Referentenentwurf zum Zinsabgeltungssteuergesetz vorgelegt, der einerseits zum Ziel hat, durch Umwandlung des 30 %igen Zinsabschlags in eine so genannte Abgeltungssteuer - ähnlich wie zum Teil im Ausland - eine **endgültige** Besteuerung der Kapitalerträge auf einem Steuersatzniveau herbeizuführen, das deutlich unter dem des progressiven Einkommensteuer-Spitzensatzes liegt.

Im Kern ist daher vorgesehen, die steuerliche Belastung der Kapitaleinkünfte durch einen **Abgeltungssteuersatz auf 25 %** zu begrenzen. Flankiert werden soll dies durch eine **"Brücke zur Steuerehrlichkeit"**, um Bürgern, die in der Vergangenheit ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben, eine zeitlich befristete Chance zu gewähren, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren.

Der Entwurf zur **Abgeltungssteuer** hat folgende Eckpunkte:

- Es findet ein Übergang vom Zinsabschlag zur Zinsabgeltungssteuer mit einem Steuersatz von 25 % der Kapitalerträge (zuzüglich Solidaritätszuschlag) statt.
- Unterliegen die Kapitalerträge im Inland dem Zinsabschlag, so ist jegliche Einkommensteuer mit dem Steuerabzug (auf den Bruttobetrag) abgegolten. Diese Kapitalerträge bleiben bei einer Veranlagung außer Betracht. Eine Veranlagung ist nur durchzuführen, soweit die Kapitalerträge (Zinsen) keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen haben, etwa weil die auszahlende Stelle sich im Ausland befand. Im Übrigen kann der Steuerpflichtige die Veranlagung und damit eine Zusammenrechnung mit etwaigen anderen Einkünften **wählen**, wenn er der Auffassung ist, insoweit günstiger zu stehen. In diesem Falle hat das Finanzamt von Amts wegen zu prüfen, nach welcher Besteuerungsart (Steuerabzug oder Veranlagung) der Steuerpflichtige sich günstiger stellt.

Diese Regelungen gelten nur für Zinsen und Veräußerungsgewinn im Sinne von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und 8 Einkommensteuergesetz, damit insbesondere nicht für diejenigen Kapitalerträge, die dem bisherigen Abzug von 20 % bzw. von 25 % unterlagen, wie insbesondere Dividenden.

Das Gesetz soll im Juli 2003 in Kraft treten und Kapitaleinkünfte ab dem Jahr 2004 betreffen.

## 2 Förderung der Steuerehrlichkeit

Die geplanten Regelungen zur Zinsabgeltungssteuer sollen durch ein "Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit" flankiert werden. Dieses Gesetz sieht im Einzelnen Folgendes vor:

### a) Strafbefreiende Erklärung

Wer eine solche Erklärung abgibt, erlangt **Straffreiheit** im Falle von Steuerhinterziehung und gewerbsmäßiger oder bandenmäßiger Steuerhinterziehung). Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass zudem keine Strafbarkeit wegen Geldwäsche für denjenigen eintreten kann, der die Erklärung abgibt. Der Fiskus verzichtet bei Abgabe einer strafbefreienden Erklärung auf Nachweise des Bürgers und Ermittlungen.

Wird die strafbefreiende Erklärung **vor dem 1.1.2004** abgegeben und die aus ihr folgenden Steuern innerhalb von fünf Tagen bewirkt, so beträgt der Abzugssatz **25 %**. Wird die Erklärung **nach dem 31.12.2003 und vor dem 1.7.2004** erstattet, so ist der Steuersatz **35 %**.

Die strafbefreiende Erklärung besteht darin, dass dem Finanzamt alle bisher nicht besteuerten Einnahmen, die **nach dem 31.12.1992 und vor dem 1.1.2002** zugeflossen sind, anzugeben sind. Diese Einnahmen unterliegen dann als Bruttobetrag (d.h. ohne Kürzung durch Werbungskosten oder Betriebsausgaben) den genannten Steuersätzen. Damit ist die Einkommensteuer auf die angemeldeten Einnahmen (einschließlich damit zusammenhängender anderer Steuern wie z.B. Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) **abgegolten**.

Der strafbefreienden Erklärung ist **nicht** etwa das gesamte **Kapitalvermögen** zu unterwerfen, sondern nur die Summe der zwischen den genannten Zeitpunkten zugeflossenen Einnahmen, die zu Unrecht bisher nicht der Besteuerung zu Grunde gelegt wurden. Zugeflossene Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, durch deren Zufluss eine Steuer entsteht. Unerheblich ist dabei, welche Steuern im

Einzelnen entstanden sind, d.h. die strafbefreiende Erklärung greift auch dann, wenn etwa die Erbschaft- oder Umsatzsteuer hinterzogen wurde.

Beispiel:

Wer aus versteuerten Einnahmen Kapitalvermögen angelegt hat und lediglich deren Erträge bisher nicht besteuert hat, hat die strafbefreiende Erklärung ausschließlich auf diese Erträge zu beziehen. Wer dagegen aus so genannten Schwarzeinnahmen den Kapitalstamm angelegt hat und hieraus Zinsen gezogen hat, hat sowohl die seinerzeitigen Schwarzgelder als auch die hierauf entfallenden Zinsen nunmehr der strafbefreienden Erklärung zu unterwerfen.

Hinweis:

Die strafbefreiende Erklärung kommt hinsichtlich ihrer strafrechtlichen Wirkung der bisherigen Selbstanzeige gleich. Dennoch darf sie nicht mit ihr verwechselt werden, da die steuerrechtlichen Folgen unterschiedlich sind. Daher ist die strafbefreiende Erklärung auch **auf besonderem amtlichen Formular** abzugeben. Die strafbefreiende Erklärung stellt wie gesagt auf die Bruttoeinnahmen ab, während bei einer Nachveranlagung, die sich für gewöhnlich an eine Selbstanzeige anschließt, wie beim normalen Veranlagungsverfahren, nur der (Netto-)Gewinn bzw. Überschuss der Nachversteuerung unterliegt. Der Steuerpflichtige muss selbst prüfen, welche der beiden Wege für ihn der günstigere ist; das Finanzamt ist zu einer Mitwirkung insoweit nicht verpflichtet. Die strafbefreiende Erklärung kann dann nicht mehr abgegeben werden, wenn entweder bereits ein Strafverfahren eingeleitet oder zuvor eine Selbstanzeige erstattet wurde.

Wichtig ist für die Wirkung der strafbefreienden Erklärung, dass die hieraus folgende Steuer durch den Steuerpflichtigen selbst zu berechnen und **innerhalb von fünf Tagen** nach der Erklärung an das Finanzamt abzuführen ist.

Die vorstehende Strafbefreiung erstreckt sich auch auf die Vorenthaltung oder Veruntreuung von Arbeitsentgelt durch Arbeitgeber; Ansprüche auf Beiträge zur Sozialversicherung erlöschen.

b) In-Kraft-Treten

Das Gesetz soll am Tage nach seiner Verkündung in Kraft treten. Nach dem vorgesehenen Zeitplan könnte dies im Juli 2003 der Fall sein.

### 3 Entwurf eines Kleinunternehmerförderungsgesetzes

Die Bundesregierung hat inzwischen einen Gesetzentwurf zum Abbau bürokratischer Belastungen durch eine vereinfachte Gewinnermittlungsmöglichkeit für Existenzgründer und Kleinunternehmer (sog. Kleinunternehmerförderungsgesetz) vorgelegt. Die geplanten Maßnahmen sollen nur ein Teil eines ganzen Bündels zum Abbau von "Bürokratie" sein. Vorgesehen ist eine rasche Verabschiedung des Gesetzes.

Geplant ist eine **vereinfachte Gewinnermittlung** für Kleinunternehmer. Danach sollen auf Antrag lediglich die Betriebseinnahmen aufzuzeichnen sein. Die Betriebsausgaben werden pauschal mit 50 % der Einnahmen angesetzt. Eine Aufzeichnung der tatsächlichen Ausgaben ist damit für steuerliche Zwecke entbehrlich.

Vorgesehen ist diese erleichterte Gewinnermittlung für natürliche Personen (nicht Personen- und Kapitalgesellschaften), welche Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** oder aus **selbständiger Arbeit** (z.B. Freiberufler) erzielen und bei denen

- die Betriebseinnahmen im vorangegangenen Veranlagungszeitraum den Betrag von 17 500 € nicht überstiegen haben und im laufenden Veranlagungszeitraum voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigen werden und
- Umsatzsteuer auf Grund der Kleinunternehmerregelung nicht erhoben wird und
- der Gesamtbetrag der Einkünfte im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 35 000 € (bei Zusammenveranlagung 70 000 €) nicht übersteigt. Diese Grenze erhöht sich auf 50 000 € (bei Zusammenveranlagung 100 000 €) für Empfänger von Überbrückungsgeld oder Existenzgründerzuschüssen.

Diese Regelung soll nach den derzeitigen Plänen bereits für 2003 anwendbar sein.

Daneben ist eine Anhebung der steuerlichen **Buchführungsgrenzen** vorgesehen, um auch insoweit Kleinunternehmen, welche nicht schon nach dem Handelsgesetzbuch zur Buchführung und Jahresabschlusserstellung verpflichtet sind, zu entlasten. Ebenfalls vorgesehen ist eine gewerbesteuerliche Entlastung von banknahen Zweckgesellschaften, welche bspw. bei den so genannten asset-backed-securities-Gestaltungen, bei welchen

sich Unternehmen durch Forderungsabtretung Liquidität beschaffen, greifen würde. Außerdem ist u.a. geplant, die auf das Vorjahr bezogene sog. Gesamtumsatzgrenze, bis zu der auf die Erhebung von Umsatzsteuer verzichtet werden kann, von 16 620 € auf 17 500 € anzuheben.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen könnten sich durch das Gesetzgebungsvorhaben tatsächlich merkliche organisatorische, aber auch steuerliche Entlastungen ergeben, was aber im Einzelfall zu prüfen wäre. Z.B. für Branchen mit einem hohen Materialeinsatz (Produktions- oder Handelsunternehmen) ist fraglich, ob eine Kostenpauschale in Höhe von (nur) 50 % der Betriebseinnahmen steuerlich vorteilhaft ist. Der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens sollte genau beobachtet werden. Ggf. wäre zu prüfen, ob durch Änderung der Rahmenbedingungen die Voraussetzungen für die geplante Neuregelung eröffnet werden können. Dabei ist auch zu beachten, dass bei Anwendung dieser Neuregelung keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug besteht.

#### **4 Geplante Reform der Gewerbesteuer**

Notwendig und beabsichtigt ist eine Reform der Kommunalfinanzen, insbesondere auch der Gewerbesteuer als einer wichtigen Einnahmenquelle der Kommunen. Mit diesen Problemen beschäftigt sich eine Kommission, welche kurzfristig konkrete Vorschläge unterbreiten soll. Eine gesetzliche Umsetzung ist noch bis Ende dieses Jahres geplant. Bislang wurden in diesem Expertenkreis im Wesentlichen zwei Modelle diskutiert.

Das so genannte **Modell der Wirtschaft** sieht eine Abschaffung der Gewerbesteuer verbunden mit einem Zuschlagsrecht der Kommunen auf die (zuvor gesenkte) Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Auf Unternehmensseite ergäbe sich mit diesem Vorschlag tendenziell eine Entlastung, aber auf jeden Fall eine deutliche Vereinfachung des Besteuerungssystems.

Dagegen sieht das so genannte **NRW-Modell** eine deutliche Ausweitung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage, vor allem aber eine weitgehend rechtsformneutrale Ausgestaltung vor. Mittelfristiges Ziel ist eine Überführung dieser modifizierten Gewerbesteuer in eine rechtsformneutrale Unternehmensteuer.

Nun scheint sich ein **Kompromiss** abzuzeichnen. Danach würden der Gewerbesteuer zukünftig nicht nur Gewerbebetriebe, sondern u.a. auch Freiberufler unterliegen, wobei allerdings die Entlastung bei der Einkommensteuer beibehalten würde, so dass die effektive Gewerbesteuerbelastung für Personenunternehmen gering bleibt. Daneben sollen ertragsunabhängige Elemente wie Zinsen und Leasingraten in weitaus stärkerem Maße als bisher aus der Bemessungsgrundlage eliminiert werden.

Hinweis:

Somit scheint nach derzeitigen Erkenntnissen die Bedeutung der Gewerbesteuer zu steigen. Auch zeichnen sich wesentliche Auswirkungen auf betriebswirtschaftliche Entscheidungen, insbesondere für die Unternehmensfinanzierung ab. Hierauf wird man sich rechtzeitig einstellen müssen. Allerdings muss die weitere Entwicklung noch beobachtet werden.

#### **5 Schenkungsteuer: Grundstücksübertragung gegen Gleichstellungsgeld**

Die Eigentümerin zweier Grundstücke übertrug auf ihre beiden Neffen - es handelte sich um Brüder - jeweils ein Grundstück mit der Maßgabe, an den anderen Geschwisterteil jeweils ein Gleichstellungsgeld in bestimmter Höhe zu zahlen. Die Beteiligten vertraten die Auffassung, dass den Neffen durch den Übertragungsvorgang zunächst beide **Grundstücke** je zur Hälfte **geschenkt** wurden. Dabei ist bedeutsam, dass Grundstücke schenkungsteuerlich jedenfalls bislang noch vergleichsweise günstig bewertet werden. Im Übrigen trugen die Beteiligten vor, die Brüder hätten einander sodann jeweils die andere Grundstückshälfte mittels des Gleichstellungsgeldes abgekauft. Dies sollte die rechtliche Konsequenz haben, dass diese Veräußerungsvorgänge nicht der Schenkung-, sondern der Grunderwerbsteuer unterlägen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 23.10.2002, Aktenzeichen II R 71/00) hat jedoch jeder Neffe ein gesamtes Grundstück alleine von der Tante erhalten, allerdings jeweils verbunden mit der Verpflichtung, an den anderen Geschwisterteil ein Gleichstellungsgeld zu zahlen. Hierin ist eine **gemischte Schenkung** zu sehen mit der Folge, dass der für die Schenkungsteuer relevante Wert des Grundstücks um den Wert der Verbindlichkeit in spezieller Weise zu mindern ist. Die Übertragung der Grundstücke

auf die Neffen jeweils zu Alleineigentum in Verbindung mit der Verpflichtung, an den anderen Geschwisterteil ein Gleichstellungsgeld zu zahlen, stellt aber nicht nur eine gemischte Schenkung des Grundstücks an den jeweiligen neuen Alleineigentümer, sondern **zusätzlich** auch eine Schenkung einer **Geldforderung** der Tante an den Neffen dar, der das Gleichstellungsgeld erhalten soll. Diese Schenkung unterliegt ebenfalls der Schenkungsteuer, und zwar schenkungsteuerlich ungünstig als Forderung zu bewerten. Dies hatte für die Neffen erhebliche Steuerzahlungen zur Folge.

## 6 Vereinfachter Spenden- und Zuwendungsnachweis

Die Finanzverwaltung hat die Voraussetzungen für den erleichterten Nachweis bestimmter Spenden und Mitgliedsbeiträge konkretisiert bzw. verschärft (Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 10.1.2003, Aktenzeichen S 2223 A - St 314).

Als Spenden können innerhalb von Höchstgrenzen bestimmte Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, wissenschaftlicher, religiöser und der als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecke steuermindernd geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt für bestimmte Zuwendungen an politische Parteien.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung derartiger Aufwendungen ist grundsätzlich, dass sie durch eine **Zuwendungsbescheinigung** nachgewiesen werden, die der Zuwendungsempfänger nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** ausgestellt hat.

In bestimmten Fällen (z.B. Zuwendung bis 100 € oder Katastrophenhilfe) genügt unter weiteren Voraussetzungen als Nachweis der **Bareinzahlungsbeleg**, die **Buchungsbestätigung** eines Kreditinstituts oder bei Mitgliedsbeiträgen an politische Parteien auch die Beitragsquittung.

Hinweis:

Folgendes muss aus der **Buchungsbestätigung** ersichtlich sein:

- Name des Auftraggebers,
- Name des Empfängers,
- Kontonummer des Auftraggebers,
- Kontonummer des Empfängers,
- Betrag,
- Buchungstag.

Nach bisheriger Praxis der Finanzämter wurden auch **abgestempelte Durchschriften der Überweisungsbelege** als Buchungsbestätigung anerkannt. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe weist jetzt darauf hin, dass aus diesen Belegen der Buchungstag nicht eindeutig erkennbar ist. Außerdem würden nach Erkenntnis dieser Finanzbehörde die Banken die Überweisungsdurchschläge häufig nicht abstempeln. Oder sie stellen ihren Kunden einen Stempel zur Verfügung, damit er die Durchschläge selbst abstempeln kann.

Hinweis:

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe sieht darin Missbrauchspotential und erkennt zukünftig die Überweisungsdurchschläge nicht als geeignete Nachweise an. Anerkannt würden insoweit Kontoauszüge oder - falls der Steuerpflichtige kein Konto bei der jeweiligen Bank führt - ein Bareinzahlungsbeleg der Bank mit dem Aufdruck "Zahlung erfolgt".

## 7 Aktuelle Hinweise zu steuerlichen Rückstellungen

a) Grundsätze

Im Allgemeinen versteht man unter **Rückstellungen** Passivposten, die für Schulden oder wirtschaftliche Lasten gebildet werden, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind. Rückstellungen sind in der **Handelsbilanz** insbesondere zu bilden für am Bilanzstichtag bestehende ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (z.B. ein drohender Verlust aus einem noch nicht abgewickelten Auftrag) und darüber hinaus z.B. für Pensionszahlungen oder bestimmte im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Die handelsrechtlichen Möglichkeiten einer Rückstellungsbildung sind steuerrechtlich stark eingeschränkt.

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

Hinweis:

Soweit Spielräume bei der Beurteilung der Rückstellungsvoraussetzungen vorliegen, sind Rückstellungen ein vorzügliches Mittel der Bilanzpolitik, erlauben also in Grenzen eine Beeinflussung des ausgewiesenen Gewinns, des Bilanzbildes und beispielsweise eine zumindest vorübergehende Minderung der Steuerlast. Rückstellungen hängen maßgeblich von Prognosen und Schätzungen für die Zukunft sowie von individuellen Erfahrungswerten der Vergangenheit ab. Deswegen ist häufig eine sorgfältige Dokumentation der bisherigen Erfahrungswerte im Betrieb erforderlich.

b) Aktuelle Entscheidungen

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

aa) Rückstellungen für die Kosten der zukünftigen Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

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

Hinweis:

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

bb) Rückstellungen für Nachbetreuungskosten

Nicht selten besteht bei Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung eine vertragliche Verpflichtung zu zeitlich begrenzten kostenlosen Serviceleistungen. Als Beispiele können eine kostenlose Kundenhotline, eine kostenlose Erstinspektion oder die kostenlose Aktualisierung von Software über einen bestimmten Zeitraum angeführt werden. Der Bundesfinanzhof hatte in seinem Urteil vom 5.6.2002 (Aktenzeichen I R 23/01) den Fall eines Hörgeräteakustikers zu entscheiden, welcher auf Grund eines Rahmenvertrages mit der Krankenkasse dazu verpflichtet war, Nachbetreuungsleistungen (z.B. Hilfestellung für den Gebrauch des Gerätes, Anpassungen und turnusmäßige Überprüfungen) für einen Zeitraum von sechs Jahren kostenlos zu erbringen. Der Bundesfinanzhof hat eine Rückstellung für die voraussichtlichen Kosten dieser Nachbetreuungsleistungen anerkannt. Insbesondere ist die Rückstellung nicht erst mit Eintritt der Erforderlichkeit der jeweiligen Leistungen zu bilden, sondern bereits mit Abschluss des Veräußerungsgeschäftes, aus dem der Kunde den Anspruch auf Nachbetreuung geltend machen kann.

Hinweis:

Entscheidend für die Bejahung einer Rückstellung war im Urteilsfalle allerdings, dass die Nachbetreuungspflicht umfassend die nach allgemeiner oder betrieblicher Erfahrung mit hinreichender Wahrscheinlichkeit und Regelmäßigkeit erforderlich werdenden Maßnahmen zur Gewährleistung der weiteren Funktionsfähigkeit der ausgelieferten Geräte nicht nur in technischer, sondern auch in medizinischer Hinsicht betraf. Die Leistungen waren unabhängig von unsachgemäßer Behandlung oder Verschulden der Benutzer der Geräte vorgesehen und durchzuführen. "Normale" (verschleißbedingte) Reparaturen künftiger Schäden waren dagegen nicht Gegenstand der Nachbetreuung.

Aus diesem Grunde muss im konkreten Einzelfall genau geprüft werden, ob die Bildung einer Rückstellung möglich ist.

cc) Rückstellungen für Mehrsteuern infolge einer steuerlichen Außenprüfung

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

Hinweis:

Das entspricht dem Grundsatz, dass bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen die verpflichtungsbegründenden Tatsachen den Fachbehörden bekannt sein müssen bzw. deren Aufdeckung unmittelbar bevorstehen muss. Nicht ausreichend ist dagegen die allgemeine Erfahrung, dass Betriebsprüfungen zu Mehrsteuern führen werden und auch nicht die Kenntnis des Steuerpflichtigen, dass er z.B. den Tatbestand der Steuerhinterziehung verwirklicht hat.

dd) Berücksichtigung von Rückgriffsansprüchen bei der Bewertung von Rückstellungen

Mit Rückstellungen werden bereits wirtschaftlich verursachte, aber den Kaufmann erst zu einem späteren Zeitpunkt belastende Verpflichtungen bilanziert. Oftmals besteht in diesen Fällen aber auch ein Rückgriffsanspruch gegen einen Dritten. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 11.12.2001 (Aktenzeichen VIII R 58/98) sind Rückgriffsansprüche bei der Bewertung einer Rückstellung zu berücksichtigen, wenn sie

- in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der drohenden Inanspruchnahme stehen,
- in rechtlich verbindlicher Weise der Entstehung oder Erfüllung der Verbindlichkeit zwangsläufig nachfolgen und
- vollwertig sind, weil sie vom Rückgriffsschuldner nicht bestritten werden und dessen Bonität nicht zweifelhaft ist.

Hinweis:

Diese Grundsätze sind nunmehr auch gesetzlich festgeschrieben worden.

## **8 Zeitpunkt der Grundstücksentnahme durch Wohnbebauung**

Die Entnahme von Grundstücken aus dem Betriebsvermögen führt zur Aufdeckung und Versteuerung der gebildeten stillen Reserven, vielfach also zu einer hohen Steuerbelastung. Umso wichtiger ist die Kenntnis, welche Handlungen zu einer Grundstücksentnahme führen können. Das Finanzgericht München hatte sich jüngst in dem rechtskräftigen Urteil vom 14.5.2002 (Aktenzeichen 6 K 2963/00) mit einem in der Praxis häufig vorkommendem Fall zu befassen, nämlich der Errichtung eines Wohnhauses für einen nahen Angehörigen des Betriebsinhabers auf einem Betriebsgrundstück.

Das Finanzgericht stellte klar, dass die zunächst auf Grund einer Betriebsverlegung **fehlende betriebliche Nutzung** des Grundstücks nicht zu einer Entnahme führt. Eine Entnahme bedarf vielmehr einer Entnahmehandlung, in welcher der Entnahmewille des Steuerpflichtigen deutlich zum Ausdruck kommt. Der dann erfolgte Beginn der Bebauung mit dem Wohnhaus stellt zunächst ebenfalls noch keine Entnahmehandlung dar, sondern vielmehr erst die tatsächliche Fertigstellung des Hauses und der Beginn der **privaten Nutzung**. Erst in diesem Moment erfolgt eine endgültige **Funktionszuweisung** zu nicht betrieblichen Zwecken und damit eine Entnahme.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass im Steuerrecht die Behandlung des zugehörigen Grund und Bodens stets der Zuordnung des Gebäudes folgt. Eine Entnahme des Gebäudes oder auch nur eines Gebäudeteiles durch nicht betriebliche Nutzung führt also zwangsläufig zur Mitentnahme eines (Anteils des) Grundstücks.

Erfolgt die Nutzung durch den Gesellschafter einer Personengesellschaft zu privaten Wohnzwecken, so kann eine Entnahme regelmäßig dadurch verhindert werden, dass das Gebäude zu fremdüblichen Konditionen an den Gesellschafter vermietet wird. Ob dies

insgesamt vorteilhaft ist, kann allerdings nur für den Einzelfall anhand einer mehrperiodigen Vergleichsrechnung ermittelt werden.

## **9 Betriebsausgliederung zur Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht bei Freiberuflern**

a) Bedeutung der Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Einkünften  
Gewerbliche Einkünfte unterliegen der Gewerbesteuer und damit einer Sonderbelastung, welche bei einer freiberuflichen oder vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht anfällt. Zwar wird die Gewerbesteuerbelastung seit dem Veranlagungszeitraum 2001 durch die neu eingeführte Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer zu einem großen Teil kompensiert, doch gilt es nach wie vor, nach Möglichkeit eine Gewerbesteuerbelastung zu vermeiden.

Hinweis:

Hinzuweisen ist noch einmal auf die bereits oben angesprochenen gesetzgeberischen Planungen. Beispielsweise sind die folgenden Gestaltungsüberlegungen neu zu überdenken, falls Freiberufler künftig ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen sollten.

b) Unterschiedliche Behandlung von Einzelpersonen und von Personenzusammenschlüssen

Zu unterscheiden ist:

- Soweit eine **einzelne Person** neben einer freiberuflichen auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, wie bspw. der Augenarzt, der neben der ärztlichen Betreuung der Patienten auch Kontaktlinsen verkauft, ist eine **Trennung** der Einkünfte vorzunehmen und **nur die gewerblichen** Einkünfte unterliegen der Gewerbesteuer. Aufgabe des Steuerpflichtigen ist es dann allerdings, eine solche Trennung zu ermöglichen, z.B. durch getrennte Kassen bzw. Bankkonten und der Verbuchung der Ein- und Ausgaben auf getrennten Konten.
- Anders ist dies hingegen bei **Personengesellschaften**, denn bei diesen führt kraft Gesetzes die Ausübung **auch** einer gewerblichen Tätigkeit dazu, dass **alle Einkünfte** als solche aus Gewerbebetrieb gelten (so genannte "Abfärberegung"). Als Beispiel kann eine Augenarzt-Gemeinschaftspraxis angeführt werden, welche neben der ärztlichen Betreuung auch Kontaktlinsen verkauft. Der Verkauf der Kontaktlinsen als gewerbliche Tätigkeit führt bei diesem Personenzusammenschluss dazu, dass auch die heilberuflichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. Eine Trennung der gewerblichen von den freiberuflichen Einkünften ist bei Personengesellschaften grundsätzlich nicht möglich, und bisher wurden nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen ganz geringfügige gewerbliche Einnahmen für unschädlich gehalten.

c) Vermeidung der Abfärberegung durch Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit

Bei Personenzusammenschlüssen kann diese Abfärberegung vermieden werden durch Ausgliederung der gewerblichen Tätigkeit auf eine separate Gesellschaft mit z.B. denselben Gesellschaftern, so dass eine getrennte Betrachtung erfolgen muss. Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 12.6.2002 (Aktenzeichen XI R 21/99) jüngst diesen Gestaltungsweg gebilligt.

Herausgestellt wurden aber auch die Grundsätze, welche für die Bejahung gesonderter Personengesellschaften gelten. **Drei Voraussetzungen** müssen gegeben sein:

- Der Wille der Gesellschafter zur Begründung einer separaten Gesellschaft mit einem eigenen Zweck muss klar zum Ausdruck kommen. Wichtig ist insofern ein schriftlicher und klar ausformulierter Gesellschaftsvertrag. Des Weiteren muss die klare Trennung auch in praxi vollzogen werden. Insbesondere sind getrennte Finanzkonten und Buchhaltungen zu führen.
- Die Personengesellschaften müssen unterschiedliches Gesellschaftsvermögen gebildet haben und **klar abgrenzbare Tätigkeiten** ausüben.
- Auch **nach außen** hin muss die Aufteilung der Tätigkeitsbereiche auf zwei Personengesellschaften klar erkennbar werden. Wichtig hierzu sind unterschiedliche Geschäftsbezeichnungen der Gesellschaften, unterschiedliche Rechnungs- und Quittungsvordrucke, getrennte Räumlichkeiten oder eindeutige Hinweise an die Kunden.



## 10 Gewinnerzielungsabsicht bei Freiberuflern

Die Tätigkeit eines Freiberuflers (Arzt, Architekt, Rechtsanwalt, Steuerberater usw.) ist steuerlich nur dann von Bedeutung, wenn sie mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, wovon grundsätzlich auszugehen ist. Gewinnerzielungsabsicht bedeutet, dass auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse angestrebt werden. Selbstverständlich stehen einzelne Verlustjahre dem nicht entgegen. Einer besonderen Prüfung bedarf es aber dann, wenn über einen längeren Zeitraum Verluste erwirtschaftet werden.

Wird die Gewinnerzielungsabsicht verneint, so ist die gesamte Tätigkeit steuerlich unbeachtlich. Dies bedeutet insbesondere, dass angefallene **Verluste** (von Anfang an) steuerlich nicht berücksichtigt werden. In der Praxis ergeben sich Probleme insbesondere in zwei Fallarten, nämlich zum einen bei langjährigen Verlusten und zum anderen in den Fällen einer auslaufenden Tätigkeit.

### a) Langjährige Verluste

Die Gewinnerzielungsabsicht lässt sich nur unter Gesamtwürdigung aller Umstände für den Einzelfall beurteilen. Es ist eine **Prognose** anzustellen, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften. Eine längere Verlustphase bietet in dieser Hinsicht einen Anhaltspunkt, spricht aber zunächst noch nicht gegen eine Gewinnerzielungsabsicht. Eine Gewinnerzielungsabsicht ist aber dann zu verneinen, wenn die verlustbringende Tätigkeit vorrangig **aus persönlichen Gründen** getätigt wird.

Eine Steuerberaterkanzlei und eine Rechtsanwaltskanzlei werden nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes typischerweise mit der Absicht der Gewinnerzielung betrieben; persönliche Gründe, welche auch langjährige Verluste begründen würden, werden dagegen grundsätzlich nicht unterstellt. Hiervon gibt es aber auch Ausnahmen. In dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31.5.2001 (Aktenzeichen IV R 81/99) wurde beispielsweise eine Steuerberatungspraxis mit erheblichen Verlusten über einen längeren Zeitraum weiter betrieben und zwar offensichtlich nur, um dem Sohn des Praxisinhabers nach Abschluss der Ausbildung die Praxisübernahme zu ermöglichen.

Private Neigungen werden sehr viel eher angenommen bei künstlerischen Tätigkeiten und auch bei Architekten (so das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.9.2002, Aktenzeichen IV R 60/01), wobei bei künstlerischen Tätigkeiten aber auch sehr viel längere Verlustphasen noch üblich sein können.

Hinweis:

Eine allgemeine Abgrenzung ist nicht möglich. In der Praxis ist bei einer längeren Verlustphase eine Dokumentation der Bemühungen wichtig, eine Ertragsverbesserung zu erreichen. Solche Bemühungen können sich zeigen in entsprechenden Werbemaßnahmen, Kostensenkungen und in generellen Umstrukturierungen der Tätigkeit.

### b) Auslaufende freiberufliche Tätigkeit

Persönliche Neigungen bei der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit sind oftmals anzunehmen in der Schlussphase einer Tätigkeit, wenn also bspw. aus Altersgründen oder wegen Aufnahme einer anderen Einkunftsquelle die freiberufliche Tätigkeit nur noch in begrenztem Umfang betrieben werden kann. Das Finanzgericht Münster hatte in seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 7.5.2002 (Aktenzeichen 1 K 3882/00 E) den Fall eines Arztes beurteilt, welcher erhebliche Verluste erwirtschaftete. Dieser Arzt stellte den Praxisbetrieb erst im Alter von 84 Jahren ein. Die Einnahmen der letzten Jahre gingen deutlich zurück, was auf eine geringer werdende Leistungsfähigkeit des Arztes zurückzuführen war, wobei andererseits die Personalkosten konstant blieben. Als Arbeitnehmer waren nur die Ehefrau und die Tochter des Arztes tätig.

In der Endphase einer freiberuflichen Tätigkeit können auch bei einer bislang sehr erfolgreichen Tätigkeit durchaus Aufgabeverluste anfallen. Das Finanzgericht stellt in dem zitierten Urteil allerdings nicht auf den Totalgewinn von Aufnahme bis zur Beendigung der Tätigkeit, sondern auf den Gewinn ab dem Zeitpunkt des Auslaufenlassens der Tätigkeit ab. Es erscheint aber ernstlich zweifelhaft, ob diese enge Sichtweise richtig ist. Einschlägige Fälle sollten unter Verweis auf das anhängige Revisionsverfahren offen gehalten werden.

## 11 Vorsteuerabzug bei Firmenfahrzeugen

### a) Vorsteuerabzug bei Firmenfahrzeugen ab dem 1.4.1999

Wird von einem Unternehmer (Einzelunternehmer oder Personengesellschaft) für das Unternehmen ein Fahrzeug angeschafft, so ist unter den sonstigen Bedingungen (z.B. Erwerb von einem Unternehmer, Rechnung mit Vorsteuerausweis) grundsätzlich ein Vorsteuerabzug möglich. Bei Fahrzeugen, die **ausschließlich** für unternehmerische Zwecke genutzt werden, kann der Vorsteuerabzug sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den Unterhaltskosten in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Die Finanzverwaltung sieht eine geringfügige unternehmensfremde Nutzung (höchstens 5 %) als unschädlich an.

Wird das Fahrzeug dagegen sowohl für unternehmerische (zu mindestens 10 %) als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, so ist für nach dem 31.3.1999 angeschaffte Fahrzeuge der **Vorsteuerabzug** aus dem Erwerb und auch aus allen Unterhaltskosten (Benzin, Reparaturen usw.) nach dem Umsatzsteuergesetz **nur zu 50 %** zulässig. Nichtunternehmerische Nutzung ist insbesondere die Nutzung des Fahrzeugs durch den Unternehmer für **Privatfahrten**.

Ist der Vorsteuerabzug nur zu 50 % möglich, so entfällt auch die umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs. Diese ist sozusagen mit der hälftigen Versagung des Vorsteuerabzugs abgegolten.

Hinweis:

Nicht betroffen von diesem hälftigen Ausschluss des Vorsteuerabzugs sind der Erwerb und die Unterhaltung von Fahrzeugen, die **Arbeitnehmern** entgeltlich auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt werden. In diesem Fall ist die Fahrzeugüberlassung an das Personal für private Zwecke aber der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ist Arbeitnehmer.

b) Rechtmäßigkeit der Einschränkung des Vorsteuerabzugs

Die Gesetzesvorschrift zur Einschränkung des Vorsteuerabzugs in den genannten Fällen auf 50 % bedurfte der Genehmigung durch den Rat der Europäischen Union. Diese Genehmigung wurde erteilt. Allerdings erfolgte diese Genehmigung nur befristet bis zum 31.12.2002. Von einer Verlängerung der Genehmigung wurde bislang nichts bekannt. Somit dürfte die gesetzliche Regelung, welche den Vorsteuerabzug einschränkt, **seit dem 1.1.2003 nicht mehr anwendbar** sein.

Des Weiteren erscheint auch fraglich, ob diese gesetzliche Regelung für die Zeit vom 1.4.1999 bis zum 31.12.2002 wirksam geworden ist. Jedenfalls hat der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof die Frage der Rechtmäßigkeit dieser Gesetzesvorschrift vorgelegt. Der Europäische Gerichtshof hat sein Urteil noch nicht gefällt, jedoch deutet vieles darauf hin, dass er die Änderung der Gesetzeslage ab dem 1.4.1999 für EU-rechtswidrig erklären wird, so dass die bis zum 31.3.1999 verankerte Rechtslage, welche den vollen Vorsteuerabzug vorsah, weiterhin zu beachten wäre.

c) Folgerungen für die Praxis

Welche Folgerungen aus dieser derzeit noch bestehenden Rechtsunsicherheit zu ziehen sind, kann nur für den Einzelfall anhand einer Vergleichsrechnung, in welcher auch Zinseffekte zu berücksichtigen wären, ermittelt werden. Grundsätzlich sind folgende Wirkungen bei im genannten Maße sowohl betrieblich als auch privat genutzten Fahrzeugen gegenüber zu stellen:

Rechtslage bis **31.3.1999**:

- voller Vorsteuerabzug bei Erwerb des Fahrzeuges und aus den Kosten der Unterhaltung des Fahrzeugs und
- Umsatzsteuerbelastung der privaten Verwendung des Fahrzeugs.

Rechtslage **ab 1.4.1999**, welche möglicherweise EU-rechtswidrig ist:

- nur hälftiger Vorsteuerabzug bei Erwerb des Fahrzeuges und aus der Unterhaltung des Fahrzeugs und dafür aber
- keine umsatzsteuerliche Erfassung der privaten Verwendung des Fahrzeugs.

Hinweis:

Ist im Einzelfall die alte Rechtslage günstiger, so sollte überlegt werden, ob diese angewandt werden soll. In der Umsatzsteuervoranmeldung bzw. der Umsatzsteuererklärung wäre hierauf sicherheitshalber ausdrücklich hinzuweisen. Soweit dann anders lautende Bescheide ergehen, sollten Rechtsmittel eingelegt bzw. die Bescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Ist im Einzelfall dagegen die Neuregelung günstiger, so sollte nach dieser Verfahren werden. Selbst dann, wenn der Europäische Gerichtshof diese für EU-rechtswidrig hält, dürfte der Steuerpflichtige insoweit Vertrauensschutz genießen. Davon abgesehen bleibt zu beobachten, ob und wie die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber reagieren, um die Rechtsunsicherheiten zu beheben.

## **12 Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten**

Ebenfalls ab dem 1.4.1999 hat der Gesetzgeber den Vorsteuerabzug auf Bewirtungskosten eingeschränkt. Und zwar sind nach der Neuregelung 20 % der Vorsteuern nicht abziehbar. Auch insoweit ist fraglich, ob die Regelung mit der grundsätzlich vorrangigen EU-Richtlinie vereinbar ist. Das Finanzgericht München hat nun in einem Aussetzungsverfahren (Beschluss vom 2.12.2002, Aktenzeichen 14 V 3486/02) ernstliche Zweifel an der EU-Rechtmäßigkeit geäußert. Allerdings steht die Entscheidung in der Hauptsache noch aus.

Hinweis:

Einschlägige Fälle sollten - soweit entsprechendes Steuervolumen gegeben ist - verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Auch für zurückliegende Jahre sollte geprüft werden, ob der volle Vorsteuerabzug noch erreicht werden kann.

## **13 Mini-Jobs**

a) Stundennachweise doch noch erforderlich

Wie berichtet, wird zum 1.4.2003 die vollständige Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse wirksam. Dabei entfällt die bisherige zeitliche Begrenzung auf weniger als 15 Stunden pro Woche. Deswegen war fraglich, ob überhaupt noch Stundennachweise zu führen sind. Inzwischen haben sich die Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger zu den gesetzlichen Neuregelungen beraten und die Ergebnisse in den sog. Geringfügigkeits-Richtlinien veröffentlicht. Daraus ergibt sich nunmehr, dass der Wegfall der 15-Stunden-Grenze nicht bedeutet, dass keine entsprechenden Lohnunterlagen mehr zu führen sind. Vielmehr hat der Arbeitgeber auch weiterhin die für die Versicherungsfreiheit maßgebenden Angaben in den Lohnunterlagen aufzuzeichnen und Nachweise, aus denen die erforderlichen Angaben ersichtlich sind, zu führen. Hierzu gehören insbesondere auch das Festhalten der **regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit** und der **tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden**.

b) Beitragsnachweise an die Bundesknappschaft

Die Pauschalbeiträge und die einheitliche Pauschsteuer sind in einem einheitlichen Beitragsnachweis anzumelden und an eine gemeinsame Stelle (Bundesknappschaft) abzuführen. Für die an die Bundesknappschaft zu entrichtenden Beiträge wurde ein gesonderter Beitragsnachweis geschaffen. Nach dem Gesetz ist die Verwaltungsstelle der Bundesknappschaft in Cottbus zuständig. Da diese sich noch im Aufbau befindet, sind die Beitragsnachweise und Meldungen bei der Bundesknappschaft in 45115 Essen einzureichen.

## **14 Möglichkeiten und Grenzen der Gewinnverlagerung bei Personengesellschaften**

a) Steuerliche Gewinnverteilung bei Personengesellschaften

Zivilrechtlich maßgebend sind die im Gesellschaftsvertrag getroffenen Abreden über die Gewinnverteilung. Hierbei besteht eine hohe Flexibilität. Eine Ergebnisverteilung entsprechend den prozentualen Beteiligungsverhältnissen der Gesellschafter wird häufig ergänzt durch besondere Vorabgewinne für die Haftungsübernahme, die Geschäftsführung oder die Zurverfügungstellung von Kapital. Zivilrechtlich besteht jederzeit die Möglichkeit, die Gewinnverteilungsabrede zu verändern, und dies auch rückwirkend.

Die steuerliche Gewinnverteilung entspricht grundsätzlich der gesellschaftsvertraglichen Regelung. Allerdings sind bedeutende steuerliche Abweichungen zu beachten. So wird steuerlich eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung nicht anerkannt. Des Weiteren kann die vereinbarte Gewinnverteilung für steuerliche Zwecke zu korrigieren sein, wenn diese unangemessen ist. Unter fremden Gesellschaftern wird jedoch regelmäßig von einer angemessenen Gewinnverteilung auszugehen sein.

b) Besonderheiten bei Familienpersonengesellschaften

Bei Familienpersonengesellschaften wird die Gewinnverteilung steuerlich besonders kritisch auf deren Angemessenheit hin überprüft, da oftmals die Gewinnverteilung durch familiäre Interessen geprägt ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil unentgeltlich (durch Schenkung) erhalten hat. Nach bisheriger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis wurde in diesen Fällen bei Gesellschaftern, welche **nicht** oder in unerheblichem Umfang im Unternehmen **tätig** sind, eine Gewinnverteilung nur dann anerkannt, wenn sich eine durchschnittliche **Rendite** von **nicht mehr als 15 %** des tatsächlichen Werts (Verkehrswert, welcher im Zweifel durch eine Unternehmensbewertung zu ermitteln war) des Gesellschaftsanteils ergab. Das Steuerrecht ist insoweit also vergleichsweise restriktiv und es ergab sich immer wieder Streitpotential über die Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede. Der Bundesfinanzhof ist mittlerweile aber in seinem Urteil vom 9.10.2001 (Aktenzeichen VIII R 77/98) von dieser starren Obergrenze vorsichtig abgerückt und will vielmehr die Angemessenheit der Gewinnverteilung für den jeweiligen Einzelfall prüfen.

Finanzverwaltung und Rechtsprechung akzeptieren je nach Fallkonstellation auch deutlich höhere Gewinnanteile, z.B. bei einer sog. typisch stillen Beteiligung des Familienangehörigen:

- 12 % bei geschenkter Beteiligung ohne Verlustanteil,
- 15 % bei geschenkter Beteiligung mit Verlustteilhabe,
- 25 % bei Beteiligung aus eigenen Mitteln ohne Verlustteilhabe,
- 35 % bei Beteiligung aus eigenen Mitteln mit Verlustteilhabe.

Hinweis:

Wird die gewählte gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung steuerlich nicht anerkannt, so werden die steuerlichen Gewinnanteile abweichend von den gesellschaftsvertraglichen festgelegt. Dies kann dazu führen, dass ein Gesellschafter einen deutlich höheren Gewinnanteil zu versteuern hat, als seinem Darlehenskonto gutgeschrieben wird und dass sich bei einem anderen Gesellschafter gegenläufige Ergebnisse einstellen. Zu prüfen ist, ob zwischen den Gesellschaftern ein finanzieller Ausgleich erfolgen soll, was vertraglich zu vereinbaren wäre (so genannte **Steuerklausel**).

c) Besonderheiten bei Schwester-Personengesellschaften

Einer besonderen Prüfung wird die steuerliche Gewinnverteilung auch bei Schwester-Personengesellschaften unterzogen. Von Schwester-Personengesellschaften wird dann gesprochen, wenn nebeneinander zwei oder mehrere Personengesellschaften mit denselben Gesellschaftern bestehen. In diesen Fällen kann aus verschiedenen Gründen eine Gewinnverlagerung zwischen den Gesellschaften sinnvoll sein. Gewinnverlagerungen können sich beispielsweise dadurch ergeben, dass die eine Gesellschaft der anderen Kapital gegen Gewinnbeteiligung zur Verfügung stellt, was zivilrechtlich als partiarisches Darlehen oder stille Beteiligung ausgestaltet sein kann. Auch kann geprüft werden, ob die Möglichkeit besteht, Aufträge oder Geschäftschancen gezielt einer der Schwester-Gesellschaften zuzuordnen, so dass der Gewinn aus diesen Geschäften verlagert wird.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21.9.2000 (Aktenzeichen IV R 50/99) sind auch in dem Fall, dass die eine Schwester-Personengesellschaft typisch stille Gesellschafterin einer anderen Schwester-Personengesellschaft ist, die vorstehend angeführten typisierenden starren Grenzen von Familien-Personengesellschaften bei der Prüfung der Angemessenheit der steuerlichen Gewinnverteilung anzuwenden.

## 15 Werbungskosten

Die Finanzverwaltung hat sich zu verschiedenen Fragen im Zusammenhang mit als Werbungskosten abzugsfähigen Aufwendungen geäußert (Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 11.2.2003, Aktenzeichen S 2270 A - 27 - St 322). Hervorzuheben ist insbesondere Folgendes:

- Auch ohne Einzelnachweis können beruflich veranlasste **Kontoführungsgebühren** mit 16 € jährlich anerkannt werden.
- Ebenfalls ohne Nachweis können für Anschaffung, Reinigung und Reparatur von **Arbeitsmitteln** 110 € anerkannt werden.

## 16 Große Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

In einem vom Finanzgericht des Saarlandes entschiedenen Fall ging es um die Anerkennung der Kilometerpauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Arbeitnehmer fuhr angeblich **arbeitstäglich** mit dem Pkw von Völklingen nach Wiesbaden (Entfernung: 204 km, Fahrtzeit über zwei Stunden für eine Strecke). Finanzamt und Finanzgericht sahen dies als sehr ungewöhnlich an und verlangten weitere **Nachweise** (z.B. Fahrtenbuch, Vorführung des Pkw zur Tachostand-Kontrolle, Angaben über die Nutzung des Kfz durch Dritte, Inspektionsrechnungen, Tank- und Ölquittungen). Dem kam der Arbeitnehmer nur teilweise und aus Sicht des Finanzgerichts nicht ausreichend nach, so dass es die Fahrtkosten nicht in dem geltend gemachten Umfang anerkannte (Finanzgericht des Saarlandes vom 30.10.2002, Aktenzeichen 1 K 248/00, rechtskräftig).

Hinweis:

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige Werbungskosten nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Auch wenn keine besonderen Aufzeichnungspflichten für Arbeitnehmer bestehen, kann es gerade in ungewöhnlichen Fallgestaltungen zu für den Arbeitnehmer ungünstigen Schätzungen kommen, wenn der Arbeitnehmer es unterlässt, leicht zu erhebende und aussagekräftige Beweismittel, über die er verfügt oder verfügen müsste, vorzulegen.

## 17 Werbungskosten allgemein und im Halbeinkünfteverfahren

Auch bei den Kapitaleinkünften können Werbungskosten abgezogen werden. Werbungskosten sind alle Aufwendungen, die in einem objektiven Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung stehen und die subjektiv zu ihrer Förderung beitragen. Das Einkommensteuergesetz sieht einen Werbungskosten-Pauschbetrag vor, wenn keine höheren Werbungskosten im Einzelfall nachgewiesen werden.

Wichtig für die Qualifizierung als Werbungskosten ist vor allem, dass es sich um Aufwendungen handelt, die sich auf den **Ertrag** des Vermögens richten und nicht auf den Erhalt des Vermögens selbst. Kosten, die dieser so genannten Vermögensebene zuzurechnen sind, sind keine Werbungskosten für private Kapitaleinkünfteerzieler. Typische Werbungskosten bei diesen Einkünften sind Beratungskosten, die auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sind, Besuch von Vorträgen, Seminaren, der Bezug spezieller Zeitschriften und Informationsdienste, Kontoführungsgebühren, soweit sie durch die Einnahmeerzielung veranlasst sind. Dagegen sind Anschaffungs- und Anschaffungsnebenkosten von Wertpapieren und Kursverluste der Vermögensebene zuzuordnen und daher nicht als Werbungskosten abziehbar. Insbesondere bei Schuldzinsen für die Aufnahme von Darlehen, mit denen Gegenstände des Kapitalvermögens erworben werden, muss differenziert werden. Nach der Rechtsprechung ist keine Abzugsfähigkeit gegeben, wenn nach Art der Vermögensanlage zu erkennen war, dass ein positiver Saldo nur durch die Erzielung von **Wertsteigerungen** oder Kursschwankungen zu erzielen gewesen wäre. Abziehbarkeit ist dagegen gegeben, wenn die Erträge aus der Kapitalanlage auf Dauer oder zumindest im Ergebnis der Totalanlageperiode die Schuldzinsen übersteigen.

Eine wichtige Einschränkung des Werbungskostenabzugs hat die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens gebracht. Danach sind Werbungskosten, die Einnahmen zuzuordnen sind, die dem Halbeinkünfteverfahren unterfallen (also insbesondere Dividenden), **nur zur Hälfte** abziehbar. Der Gesetzgeber sieht hierin offensichtlich ein Gegenstück zum nur hälftigen Ansatz der Einnahmen.

Hinweis:

An dieser Stelle setzen **Gestaltungsüberlegungen** ein. So kann insbesondere daran gedacht werden, solche Einnahmequellen des Kapitalvermögens fremdzufinanzieren, deren Erträge nicht in das Halbeinkünfteverfahren fallen, wie z.B. festverzinsliche Wertpapiere. Einkunftsquellen, die dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen, sollten dann im Wesentlichen mit Eigenkapital erworben werden. Hier wird insbesondere darauf zu achten sein, der Finanzverwaltung eine klare Zuordnung darlegen zu können, indem etwa diese unterschiedlichen Gegenstände des Kapitalvermögens in verschiedenen Depots gehalten werden. Zu beachten ist, dass auch bezüglich der Zinseinkünfte die Einkünfteerzielungsabsicht nachweisbar bleibt.

## 18 Telekom-Bonusaktien (Zweiter Börsengang)

Mit Urteil vom 17.7.2002 (Aktenzeichen 2 K 4068/01 E, nicht rechtskräftig) hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass der Bezug von Bonusaktien aus dem so genannten zweiten Börsengang der Telekom vom 25.6.1999 entgegen der Verwaltungspraxis keinen steuerbaren Kapitalertrag und auch keine sonstige Leistung darstellt.

Das Gericht gelangt zu diesem Ergebnis, weil es die Bonusaktien als nachträglich gewährten **Preisnachlass** aus dem ursprünglichen Erwerb der Telekom-Aktien wertet. So gesehen handelt es sich dabei um einen Vorteil, der auf der im Privatvermögen nicht steuerbaren Vermögensebene zufließt und nicht um ein Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung (bzw. hier für die Vergesellschaftung von Kapital). Unerheblich sei, dass dieser nachträgliche Preisnachlass nicht durch die Emittentin selbst gewährt wird, sondern durch deren Großaktionär, den Bund, denn insoweit handele es sich um einen Preisnachlass von dritter Seite, der ebenfalls die Anschaffungskosten mindere, wenn der Dritte in den Anschaffungsvorgang rechtlich und wirtschaftlich einbezogen ist.

## 19 EU-Zinsrichtlinie

Anders als zunächst zu erwarten stand, haben sich die Mitgliedsstaaten auf ihrer Sitzung am 21.3.2003 dem Vernehmen nach doch noch nicht auf die Richtlinie einigen können. Grund hierfür scheint das Verhalten Italiens zu sein, das plötzlich diese Fragestellung mit einer völlig andersartigen verbinden wollte. Es wird nun weiter auf Ebene des Rates der EG nach dem Kompromiss gesucht.

## 20 Neues vom gewerblichen Grundstückshandel

Im Mandanten-Rundschreiben 2/2003 wurden kürzlich die Grundsätze für das Vorliegen eines so genannten gewerblichen Grundstückshandels dargestellt. Inzwischen hat das Bundesfinanzministerium ein Schreiben veröffentlicht und der Bundesfinanzhof ein neues Urteil erlassen.

a) Anwendung der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung

Mit Schreiben vom 19.2.2003 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 15/03) hat das Bundesfinanzministerium auf den Beschluss des großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 10.12.2001 (Aktenzeichen GrS 1/98) reagiert. In dieser Entscheidung hatte der Bundesfinanzhof dargelegt, unter welchen Voraussetzungen ein gewerblicher Grundstückshandel auch dann anzunehmen ist, wenn die **Drei-Objekt-Grenze** nicht überschritten ist, z.B. wenn der Steuerpflichtige ein Grundstück bebaut und alsdann das Grundstück mit Gebäude veräußert. Danach kann Gewerblichkeit ausnahmsweise hinsichtlich eines Objekts beim Vorliegen besonderer Umstände vorliegen, die auf eine gewerbliche Tätigkeit schließen lassen, z.B. wenn das Grundstück bereits vor Bebauung veräußert wird, die Bebauung von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Käufers erfolgt oder der Steuerpflichtige seine eigenen Unternehmen mit der Bebauung zu günstigen Preisen beauftragt. In diesen Fällen kann also ein Verkauf von **weniger als vier Objekten** schon als ein gewerblicher Grundstückshandel anzusehen sein, da die Umstände auf eine zumindest bedingte von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht schließen lassen.

Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.2.2003 soll diese (angeblich neue) Rechtsprechung jedoch zu Gunsten der Steuerpflichtigen nur für Verkäufe nach der Veröffentlichung des Beschlusses des großen Senates des Bundesfinanzhofs (also nach dem 31.5.2002) angewendet werden. Die günstigere Verwaltungsauffassung, die bis dahin ausschließlich von der **Anzahl** der verkauften Objekte ausging, ist für Verkäufe vor diesem Stichtag weiterhin anzuwenden.

Wohl unzulässigerweise vertritt das Bundesfinanzministerium unverändert seine bisherige Auffassung, dass bei Veräußerungen von **Großobjekten** generell auch außerhalb der genannten Ausnahmefälle ein gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung von weniger als vier Objekten vorliegen kann. Im Gegensatz dazu hatte der Bundesfinanzhof schon früher festgestellt, dass Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze auch ein so genanntes Großobjekt, z.B. ein Bürogebäude oder eine Einzelhandelsimmobilie, sein können.

Es bleibt zu berücksichtigen, dass die genannten Immobilien in jedem Fall als **Zähl-Objekt** im Sinne der Drei-Objekt-Grenze zu behandeln sind.

b) Einbeziehung der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen

Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 28.11.2002 (Aktenzeichen III R 1/01) entschieden, dass die Veräußerung eines 50 %igen Kommanditanteils an einer gewerblich geprägten Grundstücksgesellschaft kurze Zeit nach dem Erwerb steuerrechtlich als eine Übertragung so vieler Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze zu behandeln ist, wie sich im Vermögen der Personengesellschaft befinden. Hat also z.B. eine Kommanditgesellschaft vier Immobilien und verkauft ein Gesellschafter seinen Anteil von 50 %, so kann er bereits mit diesem einen Verkauf die Drei-Objekt-Grenze überschritten haben.

Mit dieser Entscheidung schließt der Bundesfinanzhof an sein Urteil vom 10.12.1998 (Aktenzeichen III R 61/97) an, wo entschieden wurde, dass die Veräußerung von vier je 50 %igen Beteiligungen an Grundstücks-Kommanditgesellschaften den Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels erfüllen kann.

Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums zum gewerblichen Grundstückshandel vom 20.12.1990 stellt jedenfalls die Veräußerung einer **mindestens 10 %igen Beteiligung** an einer grundstückshaltenden Personengesellschaft **ein Objekt** im Sinne der Drei-Objekt-Grenze dar. Vor diesem Hintergrund ist bei dem Verkauf von derartigen Beteiligungen Vorsicht geboten. Fraglich bleibt allerdings auch vor dem Hintergrund des neuen Urteils des Bundesfinanzhofs, ob auch Kleinstbeteiligungen von in der Regel unter 1 % an geschlossenen **Immobilienfonds** mit teilweise vielen Objekten in diese Rechtsprechung einzubeziehen sind. Nach dem Erlass der Finanzverwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel wäre das nicht der Fall. Auch der Bundesfinanzhof hat in einem anderen Urteil nur die eigenbestimmten Tätigkeiten der Steuerpflichtigen als maßgebend für die Beurteilung eines gewerblichen Grundstückshandels angesehen. Von daher spricht einiges dafür, dass Kleinstbeteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds bestenfalls als ein Objekt gewertet werden können.

Allerdings sollte vor Verkauf einer solchen Fondsbeteiligung in jedem Fall steuerlicher Rat eingeholt werden, insbesondere dann, wenn andere Objektverkäufe in dem Fünf-Jahreszeitraum vorher stattgefunden haben.

## **21 Einkünfteerzielungsabsicht bei befristeter Vermietung**

Voraussetzung für die Erzielung von Einkünften und damit auch für den Abzug von Verlusten ist die Absicht, auf Dauer gesehen einen Totalüberschuss zu erzielen. Für vermietete Immobilien des Privatvermögens ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich davon auszugehen, dass über die voraussichtliche Dauer der Nutzung einer Immobilie ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann. Die Finanzverwaltung hatte bisher diesbezüglich eine tatsächliche Nutzungsdauer von 100 Jahren angesetzt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.7.1992, Aktenzeichen IV B 3 - S 2253 - 29/92).

Bei **unbefristeter** und **langfristiger** Vermietung wird nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich unterstellt (vgl. Urteil vom 30.9.1997, Aktenzeichen IX R 80/94). Andererseits wurde die Einkünfteerzielungsabsicht dann als nicht gegeben angesehen, wenn das Gebäude **kurze Zeit** nach Anschaffung veräußert wird, z.B. bei **Mietkaufmodellen** oder wenn nur der Käufer sich von einem Immobilienobjekt einseitig wieder lösen kann, wie bei **Rückkaufgarantien**. Auch bei **befristeten Mietverträgen** wurde die Einkünfteerzielungsabsicht verneint, insbesondere wenn keine Verlängerungsklausel vorgesehen war und die Befristung mit der anschließenden Selbstnutzung oder der ausdrücklich erklärten Verkaufsabsicht verbunden wurde.

Nunmehr hat der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen vom 9.7.2002 (Aktenzeichen IX R 57/00 und IX R 47/99) nochmals zu den Fragen der fehlenden Einkünfteerzielungsabsicht ("Liebhaberei") bei befristeter Vermietung Stellung genommen. In dem einen Fall ging es um eine von vornherein kurzfristig angelegte Vermietungstätigkeit wegen **beabsichtigter Selbstnutzung**. Hier hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die ausdrücklich erklärte Absicht der Selbstnutzung als Indiz gegen die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit zu werten sei. Der Prognosezeitraum ist dabei nicht länger als bis zum Ende des befristeten Mietvertrages. Kann der Steuerpflichtige bis zu diesem Zeitpunkt keinen Totalüberschuss nach der von ihm angestellten Prognose und unter Einbeziehung von ggf. möglichen erhöhten Abschreibungen oder

Sonderabschreibungen erzielen, liegt Liebhaberei vor und der Abzug von Anfangsverlusten ist nicht möglich.

In einem zweiten Fall hatte der Steuerpflichtige das betreffende Gebäude innerhalb von fünf Jahren nach der Anschaffung **wieder veräußert**. Der Bundesfinanzhof ging hier davon aus, dass der enge Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung ein Indiz für die schon bei Erwerb bestehende Veräußerungsabsicht angesehen werden kann. Der Steuerpflichtige konnte daher keine Verluste im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietung entfällt die Einkünfteerzielungsabsicht aber nicht rückwirkend, wenn das bebaute Grundstück später auf Grund eines neu gefassten Entschlusses veräußert wird.

Hinweis:

Da den Steuerpflichtigen i.d.R. die Feststellungslast für das Bestehen der Einkünfteerzielungsabsicht trifft, sollte grundsätzlich eine Totalüberschussprognose bei Erwerb von zur Vermietung vorgesehen Immobilien angestellt werden. Der Prognosezeitraum sollte nicht länger als 30 Jahre sein. Bei langfristiger Nutzungsabsicht sind bei der Prognoseberechnung steuerliche Lenkungsnormen, wie z.B. Sonderabschreibungen und erhöhte Abschreibungen nicht zu berücksichtigen.

Immer dann, wenn sich der Steuerpflichtige kurzfristig, d.h. z.B. innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren, von dem Engagement wieder lösen kann oder erkennbar will, besteht die erhebliche Gefahr der Liebhaberei. Falls dies geplant ist, sollte überlegt werden, ob es vorteilhaft sein kann, die Immobilien in einer gewerblich geprägten oder gewerblich tätigen Struktur zu erwerben. Ansonsten kann es hilfreich sein nachzuweisen, dass die Veräußerung auf eine vollständig neue Absicht bzw. Situation zurückzuführen war.

## **22 Anforderungen an Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen**

Immer wieder Streitthema mit der Finanzverwaltung ist die Angemessenheit von Mietzahlungen bei Vermietung von Wohnungen an Angehörige. Grundsätzlich gelten hier höhere Nachweispflichten, da ansonsten die Vermutung einer unentgeltlichen Zuwendung begründet sein kann.

Der Bundesfinanzhof hat nunmehr mit Urteil vom 28.6.2002 (Aktenzeichen IX R 68/99) noch einmal entschieden, dass die Verträge unter nahen Angehörigen zwar grundsätzlich dem **Fremdvergleich** standhalten müssen. Weisen ein mit Fremden zur Einkünfteerzielung abgeschlossener Mietvertrag und ein Mietvertrag mit Angehörigen nach ihrem Inhalt oder in ihrer Durchführung gleichartige Mängel auf, lässt sich daraus aber nur auf ein unsorgfältiges Vertragsgebaren sowohl gegenüber Fremden wie gegenüber Angehörigen schließen. Die Mängel des Angehörigenvertrages deuten in einem solchen Fall nicht ohne Weiteres auf eine private Veranlassung des Leistungsaustausches hin. Vielmehr ist auf die spätere tatsächliche Übung der Parteien zurückzugreifen.

Hinweis:

Um Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollte dennoch bei Vermietungen an nahe Angehörige besondere Sorgfalt auf die Dokumentation gelegt werden.

## **23 Zurechnung von Dividenden nach Übertragung der GmbH-Anteile auf Kinder**

In seiner Entscheidung vom 14.10.2002 (Aktenzeichen VIII R 42/01, GmbHR 2003, 243) hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob die nach der Übertragung von GmbH-Anteilen auf die Kinder gezahlten Dividenden steuerlich den Kindern als Einnahmen zuzurechnen sind. Eine derartige Einkünfteverlagerung auf Angehörige kann der Ausnutzung von Freibeträgen und Progressionsvorteilen dienen. Im Einzelnen lag der Entscheidung des Bundesfinanzhofs folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Vater hatte einen Teil der von ihm gehaltenen GmbH-Anteile im Wege der Schenkung an seine Kinder übertragen. Die übrigen GmbH-Anteile verblieben bei ihm, so dass nach der Übertragung der Vater und die Kinder Gesellschafter der GmbH geworden waren. Für einen Zeitraum nach der Übertragung der Anteile erfolgten für mehrere Jahre nicht unerhebliche Gewinnausschüttungen. Diese - auch die auf die Anteile der Kinder entfallenden Beträge - wurden **ausschließlich dem Konto des Vaters gutgeschrieben**. Das Finanzamt rechnete aus diesem Grund die auf die Anteile der Kinder entfallenden Gewinnausschüttungen dem Vater zu.



Der **Bundesfinanzhof bestätigte diese Beurteilung.** Zwar seien Gewinnausschüttungen grundsätzlich dem wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Hierzu hatte das Finanzgericht festgestellt, dass die Kinder zivilrechtliche und auch wirtschaftliche Eigentümer der vom Vater übertragenen Beteiligungen waren. Im Streitfall kam es hierauf jedoch nicht an. Denn die Übertragung der Anteile sei jedenfalls nicht ernstlich beabsichtigt gewesen. Das Verhalten der Beteiligten spreche vielmehr dafür, dass der Vater sich zumindest ein Nutzungsrecht an den übertragenen Beteiligungen vorbehalten habe. Dies folge aus dem Umstand, dass der Vater den auf die Kinder entfallenden Anteil der Dividenden weder auf ein Konto der Kinder weiterüberwiesen habe, noch hatte er eine konkrete Verwendung der Gelder für die Kinder nachgewiesen. Ferner hatte der Vater nach der Überzeugung des Bundesfinanzhofs die Verfügungsmacht über die Gelder im eigenen Interesse ausgeübt und nicht im Rahmen der Vermögensvorsorge nach §§ 1626, 1649 Bürgerliches Gesetzbuch für die Kinder. Denn Letzteres hätte insbesondere eine klare Trennung der Vermögensbereiche erfordert, an der es im Streitfall fehlte.

Hinweis:

Im Ergebnis hat der Bundesfinanzhof allein die Überweisung der Gewinnausschüttungen auf das Konto des Vaters verbunden mit dem dortigen Verbleib als schädlich erachtet. Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen auf Kinder ist daher auf eine möglichst **klare Trennung der Vermögenssphären** zu achten, um nicht die steuerliche Anerkennung der Übertragung zu gefährden.

## **24 Haftung bei Verwendung von Vorratsgesellschaften**

In seiner Entscheidung vom 9.12.2002 (Aktenzeichen II ZB 12/02, GmbHR 2003, 227) hat der Bundesgerichtshof zu der wichtigen Frage Stellung genommen, welche Gründungsvorschriften bei der Verwendung einer Vorratsgesellschaft zu beachten sind. Im Einzelnen hatte der Bundesgerichtshof folgenden - für die Verwendung einer **Vorratsgesellschaft typischen - Sachverhalt** zu beurteilen:

Durch Gesellschaftsvertrag vom Juni 2001 wurde die "D 25. Verwaltungsgesellschaft mbH" als Vorratsgesellschaft gegründet. Die Gesellschaft verfügte über ein Stammkapital von 25 000 €, das ausweislich der Anmeldeversicherung voll eingezahlt war. Die Gesellschaft wurde in das Handelsregister beim zuständigen Amtsgericht eingetragen. Im August 2001 verkaufte der Alleingesellschafter alle Anteile zum Preis von 27 000 €. Im Kaufvertrag sicherte er zu, dass die Gesellschaft noch keine Geschäftstätigkeit ausgeübt habe.

In einer Gesellschafterversammlung vom selben Tage wurde der bisherige Geschäftsführer abberufen und der neue Geschäftsführer bestellt. Ferner wurden Sitz, Firma, Unternehmensgegenstand - nunmehr Partyservice - und weitere Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages neu gefasst. Im September 2001 wurden die Änderungen zur Eintragung im Handelsregister angemeldet. Hierbei wurde **nicht die Versicherung nach § 8 Abs. 2 GmbH-Gesetz** (volle Einzahlung des Stammkapitals zur freien Verfügung der Gesellschaft) abgegeben, weil es sich nach Auffassung der Anmeldenden um keine Neugründung handelte. Vorgelegt wurden statt dessen beglaubigte Kopien von Kontoauszügen, aus denen sich ein Guthaben der Gesellschaft in Höhe von nahezu 25 000 € ergab. Das zuständige Amtsgericht verweigerte die Eintragung, weil die Versicherung nach der - zumindest entsprechend anzuwendenden - Vorschrift des § 8 Abs. 2 GmbH-Gesetz nicht abgegeben worden sei. Diese Frage wurde letztlich dem Bundesgerichtshof vorgelegt.

Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass die Verwendung eines "Mantels" einer zunächst auf Vorrat gegründeten GmbH **wirtschaftlich eine Neugründung** darstellt. Hierauf sind damit die Gründungsvorschriften der GmbH entsprechend anzuwenden. Daher findet bei der Eintragung eine Überprüfung der mit der wirtschaftlichen Neugründung verbundenen Änderungen durch das Registergericht statt. Der Bundesgerichtshof begründet diese Beurteilung mit dem Gläubigerschutz, der auch bei einer wirtschaftlichen Neugründung die Überprüfung der Gründungsvoraussetzungen durch das Registergericht erfordere. Daher habe das Registergericht zu Recht verlangt, dass die Anmeldenden die Versicherung nach § 8 Abs. 2 GmbH-Gesetz abgeben.

Die gegen diese Rechtsauffassung in der Literatur und anderen Gerichtsentscheidungen angeführten Bedenken teilte der Bundesgerichtshof im Ergebnis nicht. So seien die **praktischen Schwierigkeiten** bei der Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher

Neugründung und nicht zu beanstandender Umorganisation im **Ergebnis nicht durchgreifend**. Denn Vorratsgesellschaften werden in der Regel ausdrücklich als solche bezeichnet, so dass in der Regel ohne weiteres erkennbar sei, ob eine wirtschaftliche Neugründung oder eine bloße Umorganisation gegeben ist. Der Registerrichter könne dies zudem aus den zur Eintragung beantragten Änderungen erkennen. Außerdem sei auch die Überprüfung der Gründungsvoraussetzungen bei einer wirtschaftlichen Neugründung nicht schwieriger als bei einer "normalen" Neugründung.

Hinweis:

Die Sache war zum Bundesgerichtshof gelangt, weil das Bayerische Oberste Landesgericht und das Oberlandesgericht Frankfurt a.M. eine analoge Anwendung der Gründungsvorschriften der GmbH bei der Mantelverwendung in ihrer Rechtsprechung verneinen. Das vorliegende Oberlandesgericht Celle wollte von dieser **Rechtsauffassung abweichen** und musste daher dem Bundesgerichtshof die Frage zur Entscheidung vorlegen. Der Bundesgerichtshof hat damit einen seit zwanzig Jahren bestehenden Streit in Literatur und Rechtsprechung entschieden.

Die Entscheidung hat weitreichende Konsequenzen für den Erwerb einer Vorratsgesellschaft, der in der Praxis auf Grund der damit **verbundenen Zeitersparnis** verbreitet ist. Denn durch die Entscheidung werden dem Erwerber der Anteile neue Haftungsrisiken aufgebürdet. Er muss nun versichern, dass die Stammeinlagen in voller Höhe bewirkt sind und sich zur freien Verfügung der Gesellschaft befinden. Da die Stammeinlagen bereits bei der materiellen Gründung erbracht worden sind, kann er diese Erklärung nicht aus eigener Kenntnis abgeben. Insoweit besteht für ihn das **Risiko einer Gründerhaftung**. Die Vermeidung der Gründerhaftung in den Fällen des Erwerbs einer Vorratsgesellschaft wird daher in Zukunft Handlungsbedarf aufwerfen.

## 25 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Stundung und späterer Verzicht auf Gehalt durch Gesellschafter-Geschäftsführer

In der erst jetzt veröffentlichten Entscheidung vom 16.8.2000 (Aktenzeichen 4 K 5124/99, rkr., DStRE 2003, 161) hatte das Hessische Finanzgericht über die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung zu befinden, wenn der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst sein Gehalt stundet und später ganz darauf verzichtet. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

An der klagenden GmbH war der Ehemann zu 75 % und die Ehefrau zu 25 % beteiligt. Der Ehemann erhielt als Geschäftsführer 6 000,- DM und die Ehefrau als Prokuristin 4 000,- DM monatliches Gehalt. Auf Grund wirtschaftlicher Schwierigkeiten vereinbarten die Eheleute mit der GmbH zunächst eine **Stundung des Gehalts**. Mit den übrigen Arbeitnehmern der GmbH wurden keine Stundungsvereinbarungen getroffen. Die Stundung zog sich über einen Zeitraum von etwa zwölf Jahren. Während dieser Zeit erfolgte keine Gehaltsauszahlung.

Nach Auffassung der Eheleute sei eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht gegeben, weil auf Grund der Neuausrichtung der Produktpalette und der Markteinführung hohe Vorlaufkosten angefallen seien und die Gehälter daher nicht bezahlt werden konnten. Für die **Ernsthaftigkeit der Arbeitsverträge** spreche zudem, dass die Arbeitsleistung während des gesamten Zeitraums erbracht wurde und die Arbeitsverträge trotz der wirtschaftlichen Schwierigkeiten nicht aufgehoben worden seien.

Das Finanzgericht hat dennoch eine **verdeckte Gewinnausschüttung angenommen**. Zur Begründung hatte es unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausgeführt, dass die Nichtdurchführung der Gehaltsvereinbarung die mangelnde Ernstlichkeit indiziere. Lediglich in eng begrenzten Ausnahmefällen sei die Nichtdurchführung der Gehaltszahlungen auf Grund einer Stundungsvereinbarung unschädlich. Dies setzte neben der im Streitfall gegebenen schwierigen wirtschaftlichen Lage weiter voraus, dass die **Stundungsvereinbarung dem Fremdvergleich entspreche**. Ein fremder Dritter hätte - so das Finanzgericht - entweder eine zeitnahe Erfüllung der offenen Gehaltsansprüche verlangt oder sich jedenfalls **Sicherheiten** einräumen lassen. Zumindest hätte der gedachte fremde Dritte **Abschlagszahlungen** verlangt. Unter Beachtung dieser Grundsätze hielt die Stundungsvereinbarung nicht dem Fremdvergleich stand. Das Finanzgericht hat daher mangels Ernstlichkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat in der Urteilsbegründung ausgeführt, dass in jedem Jahr der Stundung eine verdeckte Gewinnausschüttung in entsprechender Höhe gegeben ist. Entgegen der Auffassung des Klägers sei die für eine verdeckte Gewinnausschüttung erforderliche Vermögensminderung in der jeweils erfolgten **Verbuchung** des Gehalts auf dem Aufwandskonto zu sehen, da dieses über das Kapitalkonto abgeschlossen wurde.

b) Überlassung einer Geschäftschance bei verbundenen Unternehmen

Mit Urteil vom 7.8.2002 (Aktenzeichen I R 64/01, GmbHR 2003, 183) hat der Bundesfinanzhof sich mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit die Wahrnehmung von Geschäftschancen durch ein verbundenes Unternehmen eine verdeckte Gewinnausschüttung bedeuten kann. Der entschiedene Sachverhalt stellte sich vereinfacht wie folgt dar:

Die Klägerin ist eine GmbH, die als Generalunternehmer Wohn- und Industriebauten schlüsselfertig errichtet. Alleingesellschafter waren die Geschäftsführer A und B zu jeweils 50 %. A und B waren außerdem Alleingesellschafter der D-GmbH, die bis zu den fraglichen Geschäftsvorfällen **keine eigene Tätigkeit** ausübte und zudem **vermögenslos** war. Sie verfügte über erhebliche **Verlustvorträge**, die durch die Generierung von Gewinnen verwertet werden sollten. Anlass des Streits waren insbesondere die folgenden beiden Geschäftsvorfälle:

- Die klagende GmbH erwarb im Jahr 1987 mehrere Grundstücke zum Zwecke der Errichtung eines Bauparks. Bei Erwerb der Grundstücke bestand bereits ein Mietvertrag zwischen dem bisherigen Eigentümer und der späteren Mieterin. Diesen Mietvertrag hat die Klägerin übernommen. Ferner reichte die Klägerin einen (geänderten) Bauantrag ein, der genehmigt wurde. Nach diesen Vorbereitungsmaßnahmen wurden alle Grundstücke an die fremde Y-GmbH veräußert, die auch die bisher angefallenen Kosten in Höhe von 650 000,- DM erstattete und Provision für die Vermittlung eines Mietvertrages in Höhe von 800 000,- DM zahlte. Gleichzeitig mit der Veräußerung der Grundstücke an die Y-GmbH wurde zwischen der Y-GmbH und der D-GmbH ein **Vertrag über die schlüsselfertige Errichtung des Bauparks** geschlossen. Das Finanzamt rechnete den daraus resultierenden Gewinn der D-GmbH in Höhe von etwa 2,2 Mio. DM der Klägerin zu.
- Im Jahr 1989 erwarb die Klägerin ein weiteres Grundstück. Dieses Grundstück wurde später an die A-GbR verkauft. Diese schaltete die D-GmbH ein. Auf Grund vertraglicher Vereinbarungen zwischen der A-GbR und der D-GmbH erhielt die D-GmbH für diverse Leistungen im Zusammenhang mit der Finanzierung und Baubetreuung Zahlungen in Höhe von etwa 1,2 Mio. DM. Auch diese Zahlungen rechnete das Finanzamt der Klägerin zu.

Gegen diese Zurechnung richteten sich Klage und Revision. Der Bundesfinanzhof hat im Ergebnis zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zunächst hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch in der **unentgeltlichen Wahrnehmung von Geschäftschancen** durch ein **verbundenes Unternehmen** liegen könne. Dies gelte unabhängig davon, ob ein zivilrechtlicher Ersatzanspruch auf Schadensersatz oder Vorteilsherausgabe bestehe. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde - so der Bundesfinanzhof - grundsätzlich eine sich ihm bietende Geschäftschance aufgreifen.

Ein derartiges Verhalten entspreche aber nur dann dem Fremdvergleich, wenn sich die **Geschäftschance tatsächlich eröffne**. Hierzu hatte das Finanzgericht festgestellt, dass es der Klägerin angesichts der vorhandenen Unternehmensstruktur - im Gegensatz zur D-GmbH - ein Leichtes gewesen wäre, die Geschäfte selbst abzuwickeln. Ferner seien von ihr wesentliche planerische Vorarbeiten bereits ausgeführt worden. Angesichts dessen hätte - so die Vorinstanz - ein gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer ein angemessenes Entgelt für die Überlassung der Geschäftschance verlangt. Diese Umstände haben zwar nach Auffassung des Bundesfinanzhofs erhebliches **indizielles Gewicht**. Sie beinhalten aber nicht die konkrete Feststellung, dass die Geschäftschancen sich der Klägerin tatsächlich eröffnet haben. Diese Feststellungen muss das Finanzgericht nachholen.

Hinweis:

Zur **Nachholung dieser Feststellungen** hat der Bundesfinanzhof angeregt, die Personen anzuhören, die bei der A-GbR und der Y-GmbH die Aufträge erteilt haben. Dabei müssen nachvollziehbare betriebliche Gründe für die Einschaltung der D-GmbH

deutlich werden. Die Erzielung steuerlicher Vorteile stellt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ebenso wenig einen solchen betrieblichen Grund dar wie die vergleichsweise geringe Kapitalausstattung der Klägerin. Nur wenn sich die Geschäftschancen unmittelbar und ausschließlich der D-GmbH boten, sei eine verdeckte Gewinnausschüttung zu verneinen.

c) Erstattung von Reisekosten an Gesellschafter-Geschäftsführer

In einer Entscheidung vom 7.8.2002 (Aktenzeichen 1 K 289/00, EFG 2003, 117, rkr.) hatte das Finanzgericht des Saarlandes darüber entschieden, ob Reisekostenerstattungen an Gesellschafter-Geschäftsführer als Betriebsausgaben der GmbH abzugsfähig sind oder verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Im Streitfall hatte die klagende A-GmbH ihren beiden beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern Vorschüsse für Reisekosten gezahlt und Rückstellungen für nicht abgerechnete Reisekosten gebildet. Die Reisekosten wurden jedoch zum überwiegenden Teil **nicht in der üblichen Form** mittels entsprechender Abrechnungen **nachgewiesen**. Zudem lagen keine ausreichenden schriftlichen Absprachen hinsichtlich der Erstattung der Reisekosten vor.

Da es bereits an klaren und eindeutigen, im Vorhinein getroffenen Vereinbarungen mangelte, aus denen zu erkennen gewesen wäre, in welchem Umfang den Geschäftsführern Reisekosten zu ersetzen sind, und dann auch keine hinreichenden Nachweise über die Entstehung der Reisekosten vorlagen, sah das Finanzgericht in der Reisekostenerstattung eine verdeckte Gewinnausschüttung.

## **26 Keine wirksame Leistung der Stammeinlage: alsbaldige Überweisung der eingezahlten Bareinlage an gesellschafteridentische OHG als Darlehen**

Mit Urteil vom 2. 12. 2002 (Aktenzeichen II ZR 101/02, DB 2003, 387) hatte der Bundesgerichtshof zu entscheiden, ob die **Stammeinlage einer GmbH wirksam geleistet** worden war. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Gründer einer GmbH hatten dieser - wie im Gesellschaftsvertrag vereinbart - die Bareinlage in Höhe von 50 000,- DM zur Verfügung gestellt. Die GmbH überwies diesen Betrag gleich **am nächsten Tag** als Darlehen an eine OHG, an der die Gesellschafter der GmbH jeweils zu 50 % beteiligt waren. Die GmbH ging später in Konkurs. Der Konkursverwalter war der Auffassung, die Bareinlage sei auf Grund der sofortigen Weitergabe als Darlehen an die OHG nicht ordnungsgemäß geleistet worden und verlangte von den Gesellschaftern die **erneute Zahlung der Bareinlage** in Höhe von 50 000,- DM.

Der Bundesgerichtshof hat die Beurteilung der Vorinstanzen geteilt, nach der die **Stammeinlage nicht ordnungsgemäß erbracht** worden sei. Der sachliche und zeitliche Zusammenhang zwischen Erbringung der Einlage und Weiterreichung des Geldes als Darlehen an die OHG begründe die Vermutung, dass dies vorher so abgesprochen worden sei. Insoweit war die Beurteilung zwischen den Beteiligten unstrittig. Bei dieser Absprache handelt es sich jedoch **nicht** um eine **unschädliche Verwendungsabsprache zur Umsetzung von Investitionsentscheidungen**. Vielmehr haben Gesellschafter und die GmbH nach Auffassung des Bundesgerichtshofs im wirtschaftlichen Ergebnis eine Absprache über den **Rückfluss der Einlage** an die Gesellschafter getroffen. Und damit wurde keine Bareinlage geleistet.

Insoweit sei es auch unbeachtlich, dass das Darlehen nicht den Gesellschaftern unmittelbar, sondern der OHG gewährt wurde. Denn es reicht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs aus, wenn das **Darlehen einer von den Gesellschaftern beherrschten Gesellschaft zur Verfügung gestellt** wird.

Hinweis:

Der Bundesgerichtshof hat die Sache dennoch an das Oberlandesgericht zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen, da die Gesellschafter hilfsweise eine Aufrechnung geltend machten, deren Voraussetzungen die Vorinstanz noch nicht geprüft hatte.

## **27 Schuldmitübernahme eines GmbH-Geschäftsführers: unwirksam nach AGB-Recht**

Mit Urteil vom 4.9.2002 (Aktenzeichen VIII ZR 251/01, DStR 2003, 217) hatte der Bundesgerichtshof über die Wirksamkeit einer Bestimmung in den allgemeinen Geschäftsbedingungen einer Leasinggesellschaft zu entscheiden, nach der für die

GmbH handelnde **Geschäftsführer gleichzeitig persönlich** verpflichtet werden sollte. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Der Geschäftsführer der A-GmbH hatte bei Abschluss eines Leasingvertrages für die A-GmbH den vom Kläger verwendeten Vordruck benutzt. Der Vordruck sah unter anderem eine Schuldmitübernahmeerklärung des handelnden Geschäftsführers vor. Danach sollte der Geschäftsführer auch **persönlich** für die Verpflichtungen der **A-GmbH** aus dem Leasingvertrag haften. Später wurde der Vertrag notleidend und der Leasinggeber nahm den Geschäftsführer aus der Schuldmitübernahme in Anspruch.

Der Bundesgerichtshof stellte zunächst fest, dass der Geschäftsführer mangels Kaufmannseigenschaft persönlich dem Anwendungsbereich des Gesetzes über allgemeine Geschäftsbedingungen unterfällt. Die Klausel selbst erachtete er allerdings als **unwirksam**, weil aus dem äußeren Aufbau der Urkunde nicht erkennbar war, dass neben der A-GmbH auch er persönlich haften sollte. Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs wurde die Schuldmitübernahme insbesondere dadurch verschleiert, dass alle Unterschriften am Ende des Formulars in einer Zeile zu leisten waren.

Die Schuldmitübernahmeerklärung war in den übrigen Text der Urkunde eingegliedert und auch **nicht drucktechnisch besonders hervorgehoben**. Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs wäre die in dem Formularvertrag enthaltene Schuldmitübernahme nur dann wirksam gewesen, wenn sie dem Geschäftsführer in einer ausdrücklichen und gesonderten Erklärung auferlegt worden wäre. An einer solchen Erklärung fehlte es. Keine Bedeutung hat der Bundesgerichtshof einer im Formulartext enthaltenen Widerrufsbelehrung beigemessen, obwohl diese sich auch auf die Mithaft bezog. Im Ergebnis hat der Bundesgerichtshof die Klage abgewiesen.

Hinweis:

Der Bundesgerichtshof hatte an anderer Stelle eine Mithaftungserklärung für grundsätzlich wirksam erachtet, die drucktechnisch hervorgehoben und gesondert unterschrieben war. Dort erfolgte die Erklärung im Anschluss an die Unterschriftenzeile des eigentlichen Vertrages und war von diesem räumlich getrennt (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 5.6.1996, Aktenzeichen VIII ZR 151/95, DStR 1996, 1615). Die vorliegende Entscheidung ist zwar zu dem inzwischen aufgehobenen Gesetz über Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGBG) ergangen, aber auf die wortgleiche Regelung in § 309 Nr. 11a Bürgerliches Gesetzbuch übertragbar.

## **28 Steuervergünstigungsabbaugesetz verabschiedet**

Das Steuervergünstigungsabbaugesetz hat nunmehr den Bundestag und den Bundesrat erfolgreich passiert. Das gerade beschlossene Gesetz weicht erheblich von dem ursprünglichen Gesetzesentwurf ab.

a) Gesetzesbeschluss

Nach kontroversen Diskussionen haben nunmehr am 11.4.2003 der Bundestag und auch der Bundesrat dem vom Deutschen Bundestag in seiner Sitzung am 21.2.2003 beschlossenen Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) nach Maßgabe der Beschlüsse des Vermittlungsausschusses vom 9.4.2003 zugestimmt. Einer Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt steht damit nichts mehr im Wege.

Beschlossen wurde allerdings nur ein kleiner Teil der ursprünglich vorgesehenen Änderungen. Die beschlossenen Gesetzesänderungen betreffen in erster Linie Kapitalgesellschaften. **Nicht beschlossen** wurden insbesondere folgende ursprünglich geplante Maßnahmen:

- Verschärfungen im Bereich des Bilanzsteuerrechts bzw. der steuerlichen Gewinnermittlung (Eingrenzung des Abzugs von Aufwendungen für Geschenke, Nichtanerkennung der Bildung von Jubiläumsrückstellungen, Abschaffung des Lifo-Verfahrens, deutliche Einschränkungen bei den Abschreibungen, Erhöhung der Pauschalierung für die private Pkw-Nutzung),
- Einschränkungen bei der Verlustverrechnung im Bereich der Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer (sog. Mindestbesteuerung),
- Neuregelung zur Versagung der Verlustverrechnung beim sogenannten Mantelkauf,

- Neuregelung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne mit einem Steuersatz von 15 % für Wertpapiere und vermietete Immobilien mit Verifikation durch Kontrollmitteilungen,
- Abschaffung der gewerbsteuerlichen Organschaft,
- Versagung des Verlustübergangs in Umwandlungsfällen,
- Reduzierung des Katalogs der Leistungen, welche dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen sowie die Einschränkung der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei so genannten Kombiartikeln,
- deutliche Einschränkungen bei der Eigenheimzulage.

Hinweis:

Jedoch plant die Bundesregierung, kurzfristig einzelne gescheiterte Maßnahmen wieder aufzugreifen, so dass insoweit noch keine Entwarnung gegeben werden kann. Generell sollten begünstigende Regelungen, wie z.B. bei der Eigenheimzulage oder der Steuerfreiheit von Gewinnen aus der Veräußerung von Beteiligungen bei Kapitalgesellschaften, nach Möglichkeit genutzt werden.

b) Überblick über die wichtigsten Änderungen

aa) Streckung noch bestehender Körperschaftsteuer-Guthaben

Nach geltendem Recht mindert sich das **Körperschaftsteuer-Guthaben** aus der Zeit des Anrechnungsverfahrens um  $\frac{1}{6}$  der erfolgten ordentlichen Gewinnausschüttungen, wobei es sich um solche Gewinnausschüttungen handeln muss, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnausschüttungsbeschluss beruhen. Wegen der in den vergangenen Jahren hohen Steuerausfälle durch die Geltendmachung von Körperschaftsteuer-Guthaben führt nunmehr eine ordentliche Gewinnausschüttung, die nach dem 11.4.2003 und **vor dem 1.1.2006** erfolgt, nicht zu einer Minderung von Körperschaftsteuer-Guthaben (sog. **Moratorium**).

Hinweis:

Diese Neuregelung gilt aus Gründen des Vertrauensschutzes aber nicht für Gewinnausschüttungen, die vor dem 21.11.2002 beschlossen wurden und nach dem 11.4.2003, aber vor dem 1.1.2006 erfolgen und ebenfalls nicht bei Gewinnausschüttungen, die vor dem 12.4.2003 erfolgt sind.

Für Gewinnausschüttungen, die **nach dem 31.12.2005** erfolgen, kann Körperschaftsteuer-Guthaben wieder geltend gemacht werden, allerdings gelten Einschränkungen: Bei diesen Gewinnausschüttungen soll die Körperschaftsteuer-Minderung (wie bislang)  $\frac{1}{6}$  der Gewinnausschüttung betragen, allerdings höchstens den Betrag des linear über den verbleibenden Übergangszeitraum verteilten noch vorhandenen Körperschaftsteuer-Guthabens. Zu beachten ist, dass der Übergangszeitraum verlängert wurde.

bb) Wirksamwerden einer körperschaftsteuerlichen Organschaft/Mehrmütterorganschaft  
Bedeutende Änderungen ergeben sich daneben im Bereich der **körperschaftsteuerlichen Organschaft**. Zukünftig wird die körperschaftsteuerliche Organschaft erstmals anerkannt für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Das ist regelmäßig mit Eintragung in das Handelsregister der Fall. Bislang war dagegen eine Eintragung im Handelsregister bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres ausreichend. Somit bedarf die Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft einer frühzeitigeren Planung als bislang. Außerdem wurde die "Mehrmütterorganschaft" auch für die Körperschaftsteuer abgeschafft.

cc) Organträgerung von Personengesellschaften

Des Weiteren kommen zukünftig sogenannte gewerblich geprägte Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG, welche selbst keine gewerbliche Tätigkeit ausüben) als Organträger nicht mehr in Betracht. Zugleich wird gefordert, dass sich die Anteile an der Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft befinden müssen; Anteile im Sonderbetriebsvermögen können daher künftig der Annahme der finanziellen Eingliederung und damit der Anerkennung der Organschaft entgegenstehen.

Hinweis:

Die Änderungen erfordern ggf. Handlungen, um zu vermeiden, dass bestehende steuerliche Organschaftsverhältnisse zwangsweise aufgelöst werden.

dd) Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewerbesteuer-Oasen

Weiterhin sind die Änderungen zur Bekämpfung sog. Gewerbesteuer-Oasen zu nennen. Gemeint sind Gemeinden, welche durch den Verzicht auf die Erhebung einer Gewerbesteuer oder durch Festsetzung eines sehr niedrigen Hebesatzes Gewerbebetriebe durch Steuervorteile angelockt haben. Dies soll zukünftig verhindert werden, indem insbesondere die **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb** nun nicht mehr gewährt wird, wenn die Einkünfte einer niedrigen Gewerbesteuerbelastung unterliegen. Eine solche wird immer dann angenommen, wenn der Gewerbesteuer-Hebesatz 200 % unterschreitet. Auch für den Fall von bestimmten Beteiligungen an Kapital- oder Personengesellschaften, welche in einer Gemeinde mit einem niedrigen Gewerbesteuer-Hebesatz liegen, sind entsprechende Maßnahmen ergriffen worden.

ee) Sonstige einzelne Gesetzesänderungen

**Weitere Änderungen** erfolgten hinsichtlich der **umsatzsteuerlichen Behandlung** von auf **elektronischem** Weg erbrachten sonstigen Leistungen, im Bereich des **Außensteuergesetzes** und hinsichtlich der **Dokumentationspflichten bei Auslandsbeziehungen**.

c) Ausblick

Die Bundesregierung beabsichtigt darüber hinaus, einen Teil der im Gesetzgebungsverfahren nicht verwirklichten Änderungspläne kurzfristig wieder aufzugreifen. Mit Datum vom 9.4.2003 erließ sie eine **Protokollerklärung** zur "Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz". Danach ist beabsichtigt, die folgenden Maßnahmen kurzfristig auf den gesetzgeberischen Weg zu bringen:

- Beseitigung der Europarechtswidrigkeit der Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung und Eingrenzung steuerlicher Fremdfinanzierungs-Gestaltungsmodelle,
- Eingrenzung ungerechtfertigter Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Tonnagebesteuerung,
- Abschaffung der Steuerfreiheit der Dividenden und Veräußerungsgewinne für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen,
- Zusätzliche Maßnahmen bei der deutschen Abwehrgesetzgebung (Außensteuergesetz),
- Neugestaltung des geltenden Verlustverrechnungssystems,
- Vereinheitlichung des Betriebsausgabenabzugsverbots bei Dividenden und Veräußerungsgewinnen,
- Einschränkung des Verlustabzugs bei stillen Gesellschaftern.

Hinweis:

Ob und wann diese Maßnahmen in ein Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden und welche Änderungen schließlich beschlossen werden, bleibt abzuwarten. Jedenfalls kann bei anstehenden Gestaltungen, welche die angesprochenen Bereiche berühren, nur geraten werden, mögliche Änderungen in das Kalkül mit einzubeziehen. Anzuraten ist bei derartigen Planungs- bzw. Gestaltungsüberlegungen die Berücksichtigung entsprechender Szenarien und "Exit-Strategien" sowie die Verminderung des Planungsrisikos durch das Ansetzen entsprechend kurzer Zeiträume, in denen die jeweilige Gestaltung mit dem beabsichtigten Ergebnis zu realisieren ist.