

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

[2 Weitere Entwicklung zur "Wegzugsbesteuerung"](#)

[3 Umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen](#)

[4 Umsatzsteuerliche Behandlung teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände, insbesondere Gebäude](#)

[5 Weitere Hinweise zur Umsatzsteuer](#)

[6 Aufwendungen des Arbeitgebers für einen Geburtstagsempfang seines Arbeitnehmers](#)

[7 Strenge Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten bei Bewirtungsaufwendungen](#)

[8 EU-Rechtswidrigkeit der hälftigen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer?](#)

[9 Übertragung von Grundvermögen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter ohne Aufdeckung stiller Reserven](#)

[10 Erweiterte Möglichkeit des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen, wenn nur ein Ehegatte Zukunftssicherungsleistungen erhält](#)

[11 Anerkennung eines Ehegatten-Unterarbeitsverhältnisses](#)

[12 Zinsenstripping mit Investmentfondsanlagen](#)

[13 Glattstellungsgeschäfte und Spekulationsbesteuerung](#)

[14 Neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der Vermögensverwaltung](#)

[15 Rechtsprechung zur Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen](#)

[16 Gestaltungsmöglichkeiten und -grenzen bei der Eigenheimzulage](#)

[17 Kaufpreisaufteilung eines Grundstücks nach der Sachwertmethode](#)

[18 Grundsätzlich Herstellungskosten bei Nutzungsänderung?](#)

[19 Zugang einer Willenserklärung bei Übermittlung an den Geschäftsführer](#)

[20 Nachträglich geänderte Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch Krankenkasse: Folgen für die steuerrechtliche Beurteilung](#)

[21 Verzinsung der Körperschaftsteuer bei Beschluss über Gewinnausschüttung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres](#)

[22 Verdeckte Gewinnausschüttung](#)

[23 Verwaltungsanweisung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Forderungsverzicht gegen Besserungsschein](#)

[24 Eintragungsfähigkeit des @-Zeichens als Firmenbestandteil](#)

[25 Geschäftsführerbestellung unter auflösender Bedingung zulässig?](#)

[26 Allgemeines](#)

[27 Überblick über das Alterseinkünftegesetz](#)

[28 Einkommensteuerliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen](#)

[29 Einkommensteuerliche Behandlung von Altersbezügen](#)

[30 Vereinfachungen bei der "Riester-Rente"](#)

[31 Steuerliche Behandlung der betrieblichen Altersversorgung](#)

1 Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen oder Dienstleistungen

Mit dem Ziel der Förderung offizieller Dienst- und Arbeitsverhältnisse in inländischen Privathaushalten wurde mit Wirkung ab dem Jahr 2003 eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer eingeführt. Diese kann nunmehr erstmals im Rahmen der Steuererklärung für 2003 geltend gemacht werden.

Die Steuerermäßigung beläuft sich auf

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

Die geltend gemachten Aufwendungen dürfen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sein. Grundsätzlich nicht anerkannt werden Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen. Des Weiteren werden die genannten Höchstbeträge von 510 € und von 2 400 € zeitanteilig gekürzt, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht über das gesamte Jahr besteht.

Zu beachten ist, dass die Finanzverwaltung - wie in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14.8.2003 (Aktenzeichen IV A 5 - S 2296b - 13/03) verdeutlicht und von der Oberfinanzdirektion Hannover mit Schreiben vom 27.2.2004 (Aktenzeichen S 2296b - 2 - StO 211/S 2296b - 1 - StH 214) konkretisiert - den Begriff der haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen eng auslegt. Zu den haushaltsnahen Tätigkeiten zählen u.a. die Zubereitung von Mahlzeiten im Haushalt, die Reinigung der Wohnung, die Gartenpflege und die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern, kranken, alten oder pflegebedürftigen Personen. Die Erteilung von Unterricht fällt dagegen nicht hierunter. Handwerkliche Tätigkeiten 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 üblicherweise den **Einsatz eines Fachmannes erfordern**, wie Arbeiten an der Elektro- oder Wasserinstallation, an der Heizungsanlage, Fliesenlegerarbeiten oder Arbeiten am Dach. Diese enge Auslegung des Begriffs "haushaltsnah" durch die Finanzverwaltung ist zwar in der Fachliteratur umstritten, jedoch dürfte eine andere Auslegung sehr risikobehaftet sein.

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 Weitere Entwicklung zur "Wegzugsbesteuerung"

Im letzten Mandanten-Rundschreiben wurde darauf hingewiesen, dass der Europäische Gerichtshof mit Urteil vom 11.3.2004 entschieden hat, die französische Regelung über die sog. Wegzugsbesteuerung verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags. Damit kann die Wohnsitzverlegung aus Frankreich heraus nicht mehr unmittelbarer Anlass einer Besteuerung sein.

Im gleichen Zuge war darauf hingewiesen worden, dass die entsprechende deutsche Regelung der französischen derart ähnelt, dass entsprechende Konsequenzen zu ziehen sein dürften. Diese Prognose hat sich nunmehr insoweit bestätigt, als die Europäische Kommission am 19.4.2004 Deutschland aufgefordert hat, die entsprechende deutsche Rechtsnorm aufzuheben. Die förmliche Aufforderung der Kommission ergeht im Wege einer sog. mit Gründen versehenen Stellungnahme. Dies ist die erste Stufe der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Artikel 226 des EG-Vertrags. Erfolgt nun innerhalb von zwei Monaten keine zufrieden stellende Reaktion von Seiten Deutschlands, kann die Kommission den Europäischen Gerichtshof anrufen.

Hinweis:

Somit ist dringend anzuraten, entsprechende Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen zu halten.

3 Umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen

a) Überblick über die Gesetzesänderungen

Mit Wirkung **ab dem 1.4.2004** treten zwei Gesetzesänderungen in Kraft, wonach die umsatzsteuerliche Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) eintritt. Das gilt bei bestimmten Bauleistungen, wenn der Leistungsempfänger selbst derartige Bauleistungen erbringt, und bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Im Ergebnis führt dies für den leistenden Unternehmer zu Änderungen bei der Rechnungsstellung und beim Leistungsempfänger dazu, dass dieser nun für den Umsatz die Umsatzsteuer berechnen und an das Finanzamt abführen muss. Ist der Leistungsempfänger Unternehmer, kann er die Umsatzsteuer unter den übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen. In der Rechnung ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Umsatzsteuer darf nicht offen ausgewiesen werden.

Hinweis:

Diese Neuregelung erfordert in der Praxis höchste Vorsicht, da für den Leistungsempfänger dann, wenn er das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen dieser Regelung nicht erkennt, zusätzliche Haftungsrisiken drohen. Insgesamt ist eine enge Abstimmung zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger erforderlich.

Inzwischen hat sich die Finanzverwaltung zu der gesetzlichen Neuregelung geäußert (Bundesfinanzministerium vom 31.3.2004, Aktenzeichen IV D 1 - S 7279 - 107/04). Auch darauf wird im Folgenden eingegangen.

b) Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Mit Wirkung ab dem 1.4.2004 ist die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf alle umsatzsteuerpflichtigen Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, also insbesondere auf den Erwerb bebauter oder unbebauter Grundstücke, die Übertragung von Miteigentumsanteilen und die Bestellung von Erbbaurechten, ausgeweitet worden. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bedeutet, dass abweichend von der Grundregel der Leistungsempfänger dem Leistenden nicht das Bruttoentgelt zahlt, sondern vielmehr nur das Nettoentgelt, daneben aber die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts, wie z.B. eine Kommune, ist.

Hinweis:

Da die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit sind, greift die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur dann, wenn der leistende Unternehmer auf die Umsatzsteuerbefreiung **verzichtet**. Voraussetzung für den Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist, dass das Grundstück an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird. Wichtig ist, dass diese Option für die Umsatzsteuer nunmehr zwingend im **notariell** zu beurkundenden Vertrag oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung zu erklären ist.

Zu beachten ist, dass der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger dazu führt, dass die Umsatzsteuer im Falle des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr in die Bemessungsgrundlage der **Grunderwerbsteuer** einzubeziehen ist, weil die Umsatzsteuer nunmehr kein Bestandteil der vom Käufer an den Veräußerer zu zahlenden Gegenleistung ist.

c) Bestimmte Bauleistungen

aa) Betroffene Unternehmer

Nach der mit Wirkung ab dem 1.4.2004 in Kraft getretenen Gesetzesänderung gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch bei bestimmten Bauleistungen, wenn der leistende Unternehmer ein im Inland ansässiger Unternehmer ist.

Hinweis:

Bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen (nicht bei Lieferungen) eines **im Ausland** ansässigen Unternehmers gilt wie bisher umfassend die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Insoweit kommt es nicht darauf an, ob Bauleistungen erbracht

werden und auch nicht darauf, ob der empfangende Unternehmer selbst Bauleistungen erbringt.

Wichtig ist aber, dass von der Neuregelung für Bauleistungen eines inländischen (Sub-) Unternehmers nur solche Empfänger von Bauleistungen betroffen sind, die **selbst derartige Bauleistungen nachhaltig** erbringen oder erbracht haben. Davon ist auszugehen, wenn der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr derartige Bauleistungen erbracht hat, welche mehr als 10 % der insgesamt erbrachten Umsätze ausmachen oder auch dann, wenn der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer eine Freistellungsbescheinigung für Zwecke der einkommensteuerlichen Bauabzugssteuer vorlegt.

Hinweis:

Erfüllt der Leistungsempfänger diese Voraussetzungen, so ist er auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den **nichtunternehmerischen** Bereich erbracht wird, wie beispielsweise eine Bauleistung an dem Privathaus des Unternehmers.

Ausgenommen hiervon sind allerdings Bauleistungen **ausschließlich an den hoheitlichen Bereich** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. Kommune), auch wenn die Kommune im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch tätig ist und nachhaltig einschlägige Bauleistungen erbringt.

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt also vor allem **nicht** für Leistungen an Nichtunternehmer sowie für Leistungen an Unternehmer mit **anderen** als den nachfolgend genannten Umsätzen, z.B. an **Bauträger**, soweit diese ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (also Veräußerung von (bebauten) Grundstücken). Auch **Wohnungseigentümergeinschaften** sind für die Bauleistungen als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, wenn sie die empfangenen Bauleistungen umsatzsteuerfrei an die einzelnen Wohnungseigentümer weitergeben.

bb) Betroffene Bauleistungen

Unter die neue Gesetzesvorschrift fallen Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Der Gesetzgeber verweist zwar nicht auf die Vorschriften zur Bauabzugssteuer, jedoch greift die Finanzverwaltung auf ihre zur Bauabzugssteuer entwickelten Verwaltungsgrundsätze zurück. Danach ist der **Begriff des Bauwerks** weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus z.B. auch Brücken, Straßen oder Tunnel.

Derartige Leistungen müssen sich unmittelbar auf die **Substanz des Bauwerks** auswirken, d.h. es muss eine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder Substanzerhaltung bewirkt werden. Hierzu zählen auch Reparaturleistungen.

Weitere Beispiele sind der Einbau von Fenstern oder Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Heizungsanlagen, der Einbau von Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen. Ebenfalls hierzu zählen Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks, die Installation einer Lichtwerbeanlage und die Dachbegrünung eines Bauwerks.

Keine Leistungen im Sinne dieser Gesetzesvorschrift sind **Planungs- und Überwachungsleistungen** z.B. von Statikern, Architekten, Vermessungs- oder Bauingenieuren. Daneben führen folgende Leistungen nicht zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers: Materiallieferungen, Anliefern von Beton, Lieferung von Wasser und Energie, Bereitstellung von Baugeräten (es sei denn, es wird zugleich Bedienungspersonal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt), Entsorgung von Baumaterial, Aufstellen von Messeständen, Gerüstbau, Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege mit Ausnahme von Dachbegrünungen, die Arbeitnehmerüberlassung, die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, z.B. von Fenstern, Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken, wenn das Entgelt (ohne Umsatzsteuer) für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 € beträgt.

Soweit im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mehrere Leistungen erbracht werden, die nur teilweise als derartige Bauleistungen einzustufen sind, so ist zu prüfen, welche Leistung **im Vordergrund** steht.

cc) Rechtsfolgen

Die Rechtsfolgen dieser Neuregelung sollen an einigen Beispielen verdeutlicht werden.

Ausgegangen wird von einem inländischen Einzelunternehmen E, welches u.a. Laboreinrichtungen und Einbauten in Krankenhäusern erstellt. Derartige Leistungen sind als Bauleistungen im Sinne dieser Vorschrift anzusehen. Im Übrigen legt das Unternehmen gegenüber den Vertragspartnern auch eine Freistellungsbescheinigung im Sinne der Bauabzugssteuer vor.

Beispiel 1:

Im Rahmen einer umfangreichen Baumaßnahme in dem Krankenhaus A, welche von dem Bauunternehmen G als Generalunternehmer ausgeführt wird, erhält E den Auftrag, Labortüren zu erstellen und einzubauen.

Bei der Leistung des E handelt es sich um eine Bauleistung. E und G erbringen nachhaltig Bauleistungen. Es gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers G mit folgenden Rechtsfolgen: E erstellt eine Rechnung lediglich über den Nettobetrag von z.B. 100 000 € mit dem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. G zahlt an E diese 100 000 € und daneben die hierauf entfallende Umsatzsteuer i.H.v. 16 000 € an das für ihn zuständige Finanzamt. Diese Umsatzsteuer ist in der Umsatzsteuervoranmeldung des G zu deklarieren. Gleichzeitig kann G einen Vorsteuerabzug i.H.v. 16 000 € geltend machen, da diese Leistung für sein Unternehmen erbracht wurde.

Beispiel 2:

Im Rahmen des Auftrages, den E im Beispiel 1 erbringt, beauftragt dieser wiederum den Unternehmer R, einige Leistungen, wie Beiputzarbeiten und Rohrleitungsarbeiten, auszuführen.

Bei der Leistung des R handelt es sich um eine Bauleistung. E und R erbringen (annahmegemäß) nachhaltig Bauleistungen. Es gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers E mit folgenden Rechtsfolgen: R erstellt eine Rechnung lediglich über den Nettobetrag von z.B. 10 000 € mit dem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. E zahlt an R diese 10 000 € und daneben die hierauf entfallende Umsatzsteuer i.H.v. 1 600 € an das für ihn zuständige Finanzamt. Diese Umsatzsteuer ist in seine Umsatzsteuervoranmeldung mit aufzunehmen. Gleichzeitig kann E einen Vorsteuerabzug i.H.v. 1 600 € geltend machen, da diese Leistung für sein Unternehmen erbracht wurde.

Beispiel 3:

Unternehmer E liefert an das Forschungsunternehmen F eine Laboreinrichtung, welche E aber nicht in das Bauwerk des F einbaut.

Bei dieser Leistung handelt es sich nicht um eine Bauleistung im Sinne des Gesetzes, so dass die Steuerschuldnerschaft beim leistenden Unternehmer E verbleibt. Rechtsfolge: E erstellt eine Rechnung über 100 000 € zzgl. 16 000 € Umsatzsteuer und führt diese Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. F zahlt an E den Rechnungsbetrag in Höhe von 116 000 € und kann einen Vorsteuererstattungsanspruch über 16 000 € geltend machen.

Beispiel 4:

Der Unternehmer E beauftragt den Bauunternehmer B, in seinem privaten Einfamilienhaus einen Kachelofen einzubauen.

Bei der Leistung des B handelt es sich um eine substanzerweiternde Leistung. Diese Bauleistung fällt auch dann in den Anwendungsbereich der Neuregelung, wenn sie nicht für den unternehmerischen, sondern den privaten Bereich des E erbracht wird. E und B erbringen Bauleistungen. Im vorliegenden Beispiel gilt die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers E. Folge: B erstellt eine Rechnung lediglich über den Nettobetrag von z.B. 10 000 € mit dem Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. E zahlt an B diese 10 000 € und daneben die hierauf entfallende Umsatzsteuer i.H.v. 1 600 € an das für ihn zuständige Finanzamt. Diese Umsatzsteuer hat E in seine Umsatzsteuervoranmeldung mit aufzunehmen. Einen Vorsteuerabzug hat E aus dieser Leistung nicht, da die Leistung nicht für sein Unternehmen erbracht wurde.

Hinweis:

Sehr wichtig erscheint eine rechtzeitige Verständigung zwischen dem leistenden und dem die Leistung empfangenden Unternehmer darüber, ob die Voraussetzungen für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vorliegen. Dies gilt insbesondere für den leistenden Unternehmer. Denn wenn dieser fälschlicherweise von der Steuerschuldnerschaft seines Auftraggebers, also des Leistungsempfängers ausgeht und keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt, die Leistung aber nicht unter diese Sonderregelung fällt, so besteht die Gefahr, dass die Finanzverwaltung von diesem Unternehmer für die erbrachte Leistung Umsatzsteuer verlangt, obwohl der Unternehmer vom Leistungsempfänger nur das Nettoentgelt vereinnahmt hat.

d) Anwendung und Übergangsregelung

Die Neuregelung ist auf Umsätze und Teilleistungen anzuwenden, die **nach dem 31.3.2004 ausgeführt** werden.

Wurde das Entgelt oder ein Teil hiervon (Anzahlung) bereits **vor dem 1.4.2004 vereinnahmt**, die Bauleistungen aber erst **nach dem 31.3.2004 ausgeführt**, so kann der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wahlweise nur das um die vor dem 1.4.2004 vereinnahmten Entgelte geminderte Gesamtentgelt, also die Abschlusszahlung und ggf. Anzahlungen/Abschlagszahlungen nach dem 31.3.2004, zu Grunde gelegt werden.

Hinweis:

Hierfür ist Voraussetzung, dass das nicht der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterfallende Entgelt bzw. Teilentgelt vom leistenden Unternehmer zutreffend versteuert wird.

Bei Umsätzen, die **zwischen dem 1.4.2004 und dem 30.6.2004 ausgeführt** werden, wird es von der Finanzverwaltung beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger nicht beanstandet, wenn die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen.

Hinweis:

Diese Übergangsregelung bis zum 30.6.2004 greift allerdings nur dann, wenn der leistende Unternehmer den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert. Mithin liegt insoweit das Risiko auf Seiten des Leistungsempfängers.

4 Umsatzsteuerliche Behandlung teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände, insbesondere Gebäude

a) Bedeutung der umsatzsteuerlichen Zuordnung

Bei teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzten Gegenständen hat der Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, wie diese umsatzsteuerlich behandelt werden. Aus der getroffenen Zuordnungsentscheidung ergeben sich unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe des Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Erwerbs, aber auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und auf die Frage der Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes.

Aus Anlass der geänderten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs hat die Finanzverwaltung zu diesen Themenbereichen nun in den Anweisungen vom 13.4.2004 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7300 - 26/04 und IV B 7 - S 7206 - 3/04) und 30.3.2004 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7300 - 24/04) Stellung genommen.

Diese Fragestellungen sind für die Praxis von großer Bedeutung. Insbesondere können sich bei dem Erwerb eines teilweise unternehmerisch genutzten Gebäudes erhebliche materielle Vorteile ergeben, wenn das Gebäude insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wird. Wichtig ist vor allem, dass die umsatzsteuerliche Zuordnung unabhängig von der ertragsteuerlichen Zuordnung erfolgen kann, was besondere Gestaltungsspielräume eröffnet.

b) Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen

aa) Zuordnungswahlrecht und Konsequenzen

Wird von einem Unternehmer ein Gegenstand erworben, so muss über dessen Zuordnung zum Unternehmen entschieden werden. Im Falle einer ausschließlich unternehmerischen Nutzung ist der Gegenstand zwingend dem Unternehmen zuzuordnen und im Falle einer ausschließlich nichtunternehmerischen ("privaten") Nutzung ist eine Zuordnung zum Unternehmen ausgeschlossen. Eine Zuordnung zum Unternehmen bedeutet, dass - soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind - die Vorsteuer aus dem Erwerb des Gegenstandes geltend gemacht werden kann.

Wird der Gegenstand **teils unternehmerisch** und **teils nichtunternehmerisch** genutzt und beträgt die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %, so hat der Unternehmer ein Wahlrecht. Er kann wählen zwischen folgenden drei Möglichkeiten:

- Der Gegenstand kann vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden.

Konsequenz: Voller Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, umsatzsteuerliche Erfassung auch der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu vollständig abzugsfähig.

- Der Gegenstand kann entsprechend dem geschätzten unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmen zugeordnet werden.

Konsequenz: Nur anteiliger Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, keine umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und nur anteilige Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Zwischenzeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

- Der Gegenstand kann vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich ("Privatvermögen") zugeordnet werden.

Konsequenz: Kein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs und keine Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

Hinweis:

Die 10 %-Grenze ist europarechtlich nicht unumstritten.

bb) Zuordnungshandlung

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen bedarf einer eindeutigen Handlung des Unternehmers bei Erwerb des Gegenstandes. Wichtiges Indiz für die Zuordnung ist die Geltendmachung oder eben die Unterlassung des Vorsteuerabzugs. Wenn der Unternehmer beim Erwerb unter der Firma seines Unternehmens auftritt, ist dies ein Anzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

Besondere Anforderungen stellt die Finanzverwaltung bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes. Ist in diesem Fall ein Vorsteuerabzug nicht möglich, so kann der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt die Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen ganz oder teilweise nur durch **schriftliche Erklärung** vornehmen. Diese Erklärung ist spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, abzugeben.

c) Private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks

Die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks unterliegt als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Dies gilt allerdings nur dann, wenn der Erwerb zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, nicht also beispielsweise bei Erwerb von einer Privatperson.

Beispiel 1:

Unternehmer U errichtet ein Gebäude. Im Erdgeschoss betreibt dieser seinen Gewerbebetrieb. Das Obergeschoss nutzt er zu privaten Wohnzwecken. Das Gebäude wurde insgesamt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, also im Zeitpunkt der Errichtung der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht.

U steht hinsichtlich des Gebäudes der volle Vorsteuerabzug zu. Die private Nutzung ist in den Folgejahren als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Beispiel 2:

Unternehmer U errichtet ein Einfamilienhaus für eigene Wohnzwecke, in welchem ein Arbeitszimmer für seine unternehmerische Tätigkeit eingerichtet wird. Auf das Arbeitszimmer entfallen 15 % der Wohnfläche. Das Gebäude wurde insgesamt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, also im Zeitpunkt der Errichtung der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Lösung wie Beispiel 1. Die Finanzverwaltung akzeptiert also bei Überschreiten der 10 %-Grenze ein der unternehmerischen Nutzung dienendes Arbeitszimmer als Mittel für die vollständige Zuordnung eines Wohnhauses zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen.

Beispiel 3:

Unternehmer U errichtet ein Zweifamilienhaus, in dem er eine Wohnung zu Wohnzwecken und damit steuerfrei vermietet und die andere Wohnung für eigene Wohnzwecke nutzt. Das Gebäude wurde insgesamt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet.

U steht hinsichtlich des Zweifamilienhauses kein Vorsteuerabzug zu, da dieser wegen der steuerfreien Vermietung ausgeschlossen ist. Die private Nutzung unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer.

d) Bemessung der Umsatzsteuer bei der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes

Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand auch für nichtunternehmerische ("private") Zwecke genutzt, so unterliegt diese Nutzung der Umsatzsteuer, jedenfalls soweit der Erwerb des Gegenstandes zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die Umsatzsteuer bemisst sich in diesen Fällen nach den entstandenen Kosten in Form von Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder auch Unterhaltungskosten.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind hierbei Anschaffungs- oder Herstellungskosten aber nicht in Höhe der jährlichen Abschreibungsbeträge zu berücksichtigen, sondern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind auf einen Zeitraum von fünf bzw. bei Gebäuden auf einen Zeitraum von lediglich zehn Jahren zu verteilen. Eine Ausnahme besteht bis zum 30.6.2004 nur in eng umgrenzten Fällen für Gegenstände, die vor dem 1.7.2004 erworben worden sind. In diesen Fällen sind die ertragsteuerlichen Abschreibungen zu Grunde zu legen. Insgesamt erscheint allerdings fraglich, ob diese nicht durch das Gesetz gedeckte Ansicht der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhält.

Beispiel:

Sachverhalt wie Beispiel 1 oben unter c). Der Kaufpreis des Gebäudes betrug 300 000 € zzgl. USt. Erdgeschoss und Obergeschoss sind gleich groß.

Die Umsatzsteuer auf die private Nutzung des Obergeschosses ist wie folgt zu berechnen: Kaufpreis verteilt auf einen Zeitraum von 10 Jahren und davon ein Anteil von

50 %. Der Umsatzsteuer ist also jährlich ein Betrag in Höhe von 15 000 € zu unterwerfen, so dass sich eine jährliche Umsatzsteuer von 2 400 € ergibt.

Hinweis:

Nach Ablauf dieses Fünf- bzw. Zehnjahreszeitraumes sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr in die Berechnung der Umsatzsteuer auf die private Nutzung einzubeziehen.

5 Weitere Hinweise zur Umsatzsteuer

a) Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei einer erst nachträglich vorgelegten Rechnung Strittig war, ob der umsatzsteuerliche Vorsteuerabzug erst dann möglich ist, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorgelegt werden kann oder bereits dann, wenn die Leistung für das Unternehmen empfangen worden ist. Große Bedeutung kann dies dann erlangen, wenn im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die Steuerpflicht einer Leistung erst im Nachhinein festgestellt, der Schaden aber durch Vorlage einer berichtigten Rechnung begrenzt wird. Zwar gleicht sich in diesen Fällen das Mehr an Umsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug wieder aus, jedoch verbleibt dann, wenn angenommen wird, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Vorlage der Rechnung möglich ist, die Umsatzsteuer selbst aber bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung geschuldet wird, ein oftmals erheblicher Zinsnachteil.

Letztere Ansicht wurde von der Finanzverwaltung vertreten. Durch das Steueränderungsgesetz 2003 wurde diese Auffassung der Finanzverwaltung nun auch ab 2004 gesetzlich verankert. Für frühere Jahre war zu dieser Frage ein Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof anhängig (Rechtssache C-152/02), der nun überraschenderweise die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt hat.

Hinweis:

In Anbetracht der nun klaren Rechtslage ist dringend anzuraten, der Umsatzsteuer erhöhte Aufmerksamkeit zu schenken. Mängel in einer umsatzsteuerlichen Rechnung oder ein fehlender Umsatzsteuerausweis z.B. wegen eines Irrtums über die umsatzsteuerliche Würdigung können im Hinblick auf den Vorsteuerabzug eben nicht ohne Zinsnachteile im Nachhinein korrigiert werden. Vielmehr kann aus einer ggf. korrigierten Rechnung der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Vorlage der ordnungsgemäßen Rechnung geltend gemacht werden.

b) Änderungen bei der Umsatzsteuer durch die EU-Osterweiterung

Im Mandanten-Rundschreiben 3/2004 haben wir auf die umsatzsteuerlichen Auswirkungen der EU-Osterweiterung zum 1.5.2004 hingewiesen. Nunmehr liegt auch eine Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.4.2004 (Aktenzeichen IV B 2 - S 7058 - 7/04) vor.

In diesem Schreiben wird betont, dass bei Lieferungen in die Beitrittsländer die Voraussetzungen der Steuerfreiheit bei der Umsatzsteuer vom Unternehmer nachgewiesen werden müssen, wozu insbesondere die **Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers** gehört. Soweit der Abnehmer noch keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nachweisen kann, wird dies unter folgenden - sehr engen - Voraussetzungen von der Finanzverwaltung nicht beanstandet:

- Die Lieferung wird nach dem 30.4.2004 und vor dem 1.8.2004 ausgeführt.
- Die Lieferung erfolgt nicht im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise.
- Die außer der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung liegen vor.
- Der Abnehmer gibt gegenüber dem Unternehmer die schriftliche Erklärung ab, dass er die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen.
- Die zunächst fehlende Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers wird nachgeholt.

6 Aufwendungen des Arbeitgebers für einen Geburtstagsempfang seines Arbeitnehmers

Lädt der Arbeitgeber anlässlich eines Geburtstages eines Arbeitnehmers Geschäftsfreunde, Repräsentanten des öffentlichen Lebens sowie Mitarbeiter zu einem Empfang ein, so kann es sich hierbei nach neuerer Rechtsprechung, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, entweder um

- ein privates Fest des Arbeitnehmers handeln, was zur Folge hat, dass sämtliche vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen dem steuerpflichtigen Arbeitslohn dieses Arbeitnehmers zuzurechnen sind, oder aber um
- eine betriebliche Veranstaltung handeln, so dass die Aufwendungen des Arbeitgebers grundsätzlich abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen und nur die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen sind, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer mehr als 110 € je teilnehmender Person betragen.

Die Ansicht der Finanzverwaltung ist nunmehr in den Lohnsteuerrichtlinien niedergelegt und das Finanzministerium Hessen hat in einem Erlass vom 24.2.2004 (Aktenzeichen S 2332 A - 110 - II 3b) hierzu mit Beispielen Stellung genommen.

Wichtig ist die Abgrenzung zwischen einem privaten Fest des Arbeitnehmers und einer betrieblichen Veranstaltung. Für eine betriebliche Veranstaltung sprechen folgende Anzeichen:

- der Arbeitgeber tritt als Gastgeber auf,
- die Gästeliste wird nach geschäftsbezogenen Gesichtspunkten bestimmt,
- eingeladen wird in die Geschäftsräume des Arbeitgebers,
- das Fest hat den Charakter einer betrieblichen Veranstaltung und nicht den einer privaten Feier des Arbeitnehmers.

Hinweis:

Die genannten Anzeichen sind nur beispielhafte Hinweise, die für eine betriebliche Veranstaltung sprechen. Sie brauchen nicht alle erfüllt zu sein; es ist vielmehr der Einzelfall zu würdigen. Empfehlenswert ist aber in jedem Fall, rechtzeitig entsprechende Beweisanzeichen für das Vorliegen einer betrieblichen Feier zu dokumentieren und für den Fall einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung aufzubewahren.

7 Strenge Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten bei Bewirtungsaufwendungen

Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn den strengen Nachweispflichten Genüge getan wird. So müssen Ort und Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung und die Höhe der Aufwendungen schriftlich aufgezeichnet werden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit seinem Urteil vom 26.2.2004 (Aktenzeichen IV R 50/01) entschieden, dass selbst Rechtsanwälte die erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern können. Der Anlass der Bewirtung muss so exakt wie möglich bestimmt werden. Die Nachweisform ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes reicht eine allgemein gehaltene Beschreibung - z.B. Arbeitsgespräch, Infogespräch, Hintergrundgespräch, Geschäftsessen oder Kontaktpflege - als Nachweis für den Betriebsausgabenabzug nicht aus.

Hinweis:

Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 hat der Gesetzgeber die Abzugsmöglichkeit von bislang 80 % auf nunmehr 70 % der angemessenen Bewirtungskosten eingeschränkt. Anwendbar ist diese Regelung erstmals auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen.

8 EU-Rechtswidrigkeit der hälftigen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen bei der Gewerbesteuer?

Unter bestimmten Voraussetzungen werden gezahlte Miet- und Pachtzinsen bei der Berechnung der Gewerbesteuer zur Hälfte einbezogen, so dass sich eine deutliche Erhöhung der Gewerbesteuerbelastung ergibt. Betroffen sind Betriebsaufspaltungsfälle, aber auch Fälle, in denen wesentliches Anlagevermögen geleast ist.

Vor dem Bundesfinanzhof ist unter dem Aktenzeichen I R 21/04 nun ein Verfahren anhängig, bei dem die Frage geklärt werden soll, ob diese Gesetzesvorschrift mit der Dienstleistungsfreiheit innerhalb der EU zu vereinbaren ist. Der anhängige Streitfall betrifft einen reinen Inlandsfall.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen sollte genau geprüft werden, ob im Hinblick auf dieses Verfahren Streitfälle offen gehalten werden sollen und ggf. ein Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes beantragt werden sollte.

9 Übertragung von Grundvermögen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter ohne Aufdeckung stiller Reserven

Aus vielfachen Gründen kann die Übertragung von Wirtschaftsgütern, insbesondere von Grundvermögen von einer Personengesellschaft auf deren Gesellschafter oder im umgekehrten Wege oder auf eine andere Gesellschaft des Gesellschafters (Schwestergesellschaft) gewünscht sein. So kann z.B. eine spätere Veräußerung des Unternehmens unter Zurückbehaltung von einzelnen Wirtschaftsgütern oder eine vorweggenommene Erbfolge vorbereitet werden. Auch kann die Verringerung des haftenden Vermögens einer operativ tätigen Gesellschaft durch Ausgliederung von wertvollem Grundbesitz in eine andere Gesellschaft, die anschließend den Grundbesitz an die operative Gesellschaft verpachtet, sinnvoll sein.

Derartige Gestaltungen bedürfen einer sorgfältigen Planung, welche nur für den Einzelfall unter Berücksichtigung sämtlicher steuerlicher und auch nicht steuerlicher Wirkungen erfolgen kann. Regelmäßig wird dabei gewünscht, derartige Übertragungen ohne Aufdeckung stiller Reserven abzuwickeln, weil ansonsten eine entsprechende Ertragsteuerlast ausgelöst würde. Das Einkommensteuerrecht selber bietet für bestimmte unentgeltliche Übertragungsvorgänge die Möglichkeit, die steuerlichen Buchwerte in dem anderen Betrieb oder im Vermögen des Gesellschafters fortzuführen. Diese steuerneutralen Übertragungsmöglichkeiten können allerdings nur bei ganz bestimmten Übertragungswegen genutzt werden.

In sonstigen Fällen müssen andere steuerliche Instrumente gefunden werden. So kann bei Grundstücken, die seit mindestens sechs Jahren zum Betriebsvermögen gehören, eine steuerneutrale Übertragung in vielen Fällen auch dann erreicht werden, wenn das Grundstück beispielsweise an eine Schwestergesellschaft veräußert und der entstehende Veräußerungsgewinn mittels einer steuerlichen Rücklage neutralisiert wird. Dass dieser Weg grundsätzlich möglich ist, war in der Steuerfachliteratur nahezu unumstritten. Nun hat aber auch die Finanzverwaltung (Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 23.12.2003, Aktenzeichen S 2139/S 2139a A) die Zulässigkeit solcher Möglichkeiten klargestellt.

10 Erweiterte Möglichkeit des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen, wenn nur ein Ehegatte Zukunftssicherungsleistungen erhält

Vorsorgeaufwendungen wie der Arbeitnehmeranteil der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung oder Beiträge zu Lebensversicherungen können bislang bis zu bestimmten Höchstbeträgen steuerlich mindernd berücksichtigt werden. Der Höchstbetrag wird aber bei Arbeitnehmern, für die Zukunftssicherungsleistungen erbracht werden (wie z.B. in Form der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung oder auch beispielsweise bei Beamten, die eine Rentenanwartschaft erwerben) um 16 % des Arbeitslohns gekürzt, so dass der Arbeitnehmer nur noch entsprechend geringere eigene Vorsorgeaufwendungen geltend machen kann. Bei höheren Einkünften entfällt diese Möglichkeit gänzlich.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist bei zusammenveranlagten Ehegatten die Kürzung des Vorwegabzugs auch dann vom zusammengerechneten vollen Arbeitslohn beider Ehegatten vorzunehmen, wenn nur für einen Ehegatten die Voraussetzungen für die Kürzung des Vorwegabzugs vorliegen und beim anderen Ehegatten diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Bedeutsam ist dies z.B., wenn ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer (nicht sozialversicherungspflichtig) zusammen mit der sozialversicherungspflichtigen Ehegattin veranlagt wird.

Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 3.12.2003 (Aktenzeichen XI R 11/03) abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass bei der Kürzung der Höchstbeträge nur der Anteil des Ehegatten einzubeziehen ist, der sozialversicherungspflichtig ist oder bei dem z.B. als Beamter eine Kürzung in Frage kommt.

11 Anerkennung eines Ehegatten-Unterarbeitsverhältnisses

Das Finanzgericht Nürnberg hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 15.8.2003 (Aktenzeichen VI 284/1999) einen für die Beratungspraxis sehr interessanten Fall entschieden, in dem einerseits bestehendes Gestaltungspotential deutlich wird, andererseits aber auch die Gestaltungsgrenzen aufgezeigt werden. Und zwar hatte ein Arbeitnehmer in einer Geschäftsführerstellung mit seiner Ehegattin einen Anstellungsvertrag geschlossen und die Lohnaufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht. In dem Arbeitsvertrag waren als Tätigkeiten u.a. das Auswerten von Zeitschriften hinsichtlich Fachartikeln, die Niederschrift dienstlicher Gedanken, die Erledigung von Schreibebeiten und die Begleitung auf Dienstreisen angegeben. Das Finanzgericht hat den Werbungskostenabzug der Lohnaufwendungen abgelehnt. In der Urteilsbegründung wurde allerdings zunächst auch unter Hinweis auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes betont, dass Ehegattenarbeitsverhältnisse grundsätzlich anzuerkennen sind, soweit diese betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind. Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung ist ein ernstlicher, im Voraus geschlossener Vertrag und seine vertragsgemäße Durchführung. Sowohl Inhalt des Vertrags als auch seine Durchführung müssen dem unter Fremden Üblichen entsprechen. Im Urteilsfall wurde der Werbungskostenabzug aber abgelehnt, weil der Arbeitsvertrag hinsichtlich der vereinbarten Arbeitsbedingungen (Arbeitszeit und Arbeitsentgelt) einem Fremdvergleich nicht standhielt und darüber hinaus offensichtlich auch nicht durchgeführt worden ist.

Hinweis:

Dieses Urteil bestätigt also, dass auch in einem solchen Rahmen Gestaltungen möglich sind. Nur werden in diesen Fällen an die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung sehr hohe Anforderungen gestellt.

12 Zinsenstripping mit Investmentfondsanlagen

Mit In-Kraft-Treten des Investmentsteuergesetzes zum 1.1.2004 ist die sog. **Zwischengewinnbesteuerung** bei Investmentfonds entfallen. Hierunter verstand man eine Besteuerung der wirtschaftlich aufgelaufenen Investmentfonderträge, die der Anleger bei Veräußerung von Anteilscheinen im Veräußerungspreis realisieren konnte. Der Gesetzgeber hat sich zur Aufgabe dieser Steuererfassung aus Vereinfachungsgründen entschieden.

Dies legt die Überlegung nahe, durch entsprechende Wahl des Kauf- bzw. Verkaufszeitpunktes steuerliche Vorteile zu erzielen. Erwirbt z.B. ein Anteilseigner im Privatvermögen kurz nach dem Ausschüttungstermin des Jahres 01 Investmentfondsanteile und veräußert diese kurz vor dem Ausschüttungstermin im Jahr 03, so fällt als steuerpflichtiger Ertrag nur die Ausschüttung in 02 an. Der wirtschaftliche Erfolg umfasst aber auch die Ausschüttung in 03, da dieser Betrag mit dem Veräußerungserlös realisiert wird. Im Ergebnis bleibt bei konstanter Ertragsentwicklung also die Hälfte des wirtschaftlichen Erfolges steuerfrei; es stellt sich also eine vergleichsweise **hohe Nachsteuerrendite** ein. Praktiziert werden kann dieser wirtschaftliche Verkauf der aufgelaufenen Erträge ("**Zinsenstripping**") allerdings nur dann, wenn die Anteile bereits länger als ein Jahr gehalten werden und mithin ein Veräußerungsgewinn nicht der Besteuerung unterliegt.

Hinweis:

Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass bei einem Wiedereinstieg in die gleiche Anlageform kurz nach dem Ausschüttungstichtag die Finanzverwaltung einwenden könnte, die beiden Geschäfte seien als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten einzustufen. Gelegentlich wird daher empfohlen, in einen Fonds anderer Art nach der Ausschüttung einzusteigen. In diesem Falle liegen dem Aus- und Einstieg in Kapitalanlagen rein objektiv betrachtet unterschiedliche wirtschaftliche Erwägungen zu Grunde, was die Annahme eines Umgehungsgeschäfts eher als unwahrscheinlich erscheinen lässt. Zu beachten ist allerdings, dass die steuerlichen Vorteile sich durch anfallende Ausgabeaufschläge relativieren können. Auch ist nur schwer absehbar, ob diese für den Anleger steuerlich günstige Situation auf Dauer bestehen bleiben wird, da dem Staat erhebliche Steuerausfälle drohen.

Andererseits ist ein Kauf vergleichsweise kurz vor dem Ausschüttungstermin steuerlich regelmäßig nachteilig. In diesem Fall fällt für den Anleger die gesamte Ausschüttung als steuerpflichtiger Ertrag an, obwohl der Anleger wirtschaftlich noch gar nicht von diesem Ertrag partizipiert hat. Insoweit ist beim Kauf von Investmentfondsanteilen auch auf den Ausschüttungszeitpunkt zu achten.

13 Glattstellungsgeschäfte und Spekulationsbesteuerung

Es wurde darüber berichtet, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.6.2003 entschieden hat, dass Glattstellungen innerhalb von Optionsgeschäften, die von Optionsberechtigten vorgenommen werden, als steuerpflichtige Veräußerungsgeschäfte anzusehen sind. Heutzutage sind solche Glattstellungsgeschäfte auf Grund einer Gesetzesänderung ohnehin steuerpflichtig. Die Bedeutung der Aussage des Bundesfinanzhofs liegt darin, dass dieses Ergebnis auch für die Zeit vor Einführung dieser Vorschrift im Jahr 1999 Geltung beansprucht.

An der Auffassung des Bundesfinanzhofs sind erhebliche Zweifel angebracht. Diese werden durch ein nunmehr bekannt gewordenes Urteil des Finanzgerichts Köln (Aktenzeichen 14 K 3337/99), das bereits vom 22.1.2003 datiert, bekräftigt. Das Finanzgericht erachtet das Glattstellungsgeschäft, also den Vorgang, mit dem sich der Optionsberechtigte von der Option löst, indem er sie aufhebt und nicht etwa weiter überträgt, nicht als Veräußerungsvorgang, der zu einer Besteuerung führt.

Hinweis:

Gegen das Urteil war Revision eingelegt worden. Abzuwarten bleibt, ob der Bundesfinanzhof die Thematik für die nicht bestandskräftigen Altfälle einer erneuten Prüfung unterzieht.

14 Neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der Vermögensverwaltung

Das Problem des "gewerblichen Grundstückshandels" bleibt ein Dauerbrenner im Steuerrecht. Die aus 1990 stammenden Verwaltungsgrundsätze wurden nun unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.3.2004 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 46/04) umfassend überarbeitet.

Kernfrage ist, ob Grundstücksverkäufe Teil der privaten Vermögensverwaltung oder Teil eines Gewerbebetriebs "gewerblicher Grundstückshandel" darstellen. Falls Letzteres der Fall ist, ist der mögliche Veräußerungsgewinn nicht nur einkommensteuer-, sondern auch gewerbesteuerpflichtig. Liegt hingegen noch private Vermögensverwaltung vor, ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks nur dann einkommensteuerpflichtig, wenn er innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren erzielt wird. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels ist daher in aller Regel nachteilig für den Steuerpflichtigen.

Der Bundesfinanzhof stellt für diese Abgrenzung in seiner Rechtsprechung seit langem auf die so genannte "**Drei-Objekt-Grenze**" ab. Das heißt, werden innerhalb eines Zeitraumes von etwa fünf Jahren mehr als drei Grundstücke erworben und wieder veräußert, wird ein so genannter gewerblicher Grundstückshandel angenommen. Die Finanzverwaltung stellt ihre Auffassung zu einzelnen Punkten wie folgt dar:

- Die Veräußerung eines mindestens zehn Jahre lang vermieteten Grundstücks gehört grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung. Bei geerbten oder geschenkten Grundstücken ist dabei die Vorbesitzzeit des Erblassers oder Schenkers anzurechnen. Der Veräußerungsgewinn ist dann vollständig steuerfrei. Aktive Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, wie Parzellierung, Aufteilung und Baureifmachung sowie anschließende Veräußerung können jedoch einen gewerblichen Grundstückshandel begründen.
- Als Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels wird die Überschreitung der "Drei-Objekt-Grenze" angesehen. Dabei kommt es auf einen engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Errichtung, dem Erwerb oder der Modernisierung einerseits und der Veräußerung von Objekten andererseits an; ein solcher enger zeitlicher Zusammenhang liegt bei einem Zeitraum von etwa fünf Jahren vor. Bei branchenkundigen Steuerpflichtigen kann dieser Zeitraum auf zehn Jahre erweitert werden.
- In besonderer - äußerst umstrittener - Weise will die Finanzverwaltung unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragene Grundstücke bei der Prüfung der Drei-Objekt-Grenze einbeziehen. So soll beispielsweise der Schenker dann in den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels fallen, wenn dieser selbst innerhalb der 5-Jahres-Frist lediglich drei Objekte fremdveräußert hat, nun aber der Beschenkte innerhalb dieser 5-Jahres-Frist das geschenkte Objekt veräußert. Insoweit will die Finanzverwaltung das Verhalten des Beschenkten unter bestimmten Umständen bei der Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels des Schenkers mit einbeziehen.
- Objekt im Sinne der "Drei-Objekt-Grenze" sind Grundstücke jeglicher Art. Dabei kommt es im Einklang mit der Rechtsprechung auf Größe, Wert oder Nutzungsart nicht an. So kann zum Beispiel auch ein gewerblich genutztes Objekt, ein Bürohaus oder ein Supermarkt als ein Objekt in diesem Sinne angesehen werden. Andererseits stellt jedoch auch ein im Teileigentum stehender und ohne Wohnung veräußerter Garagenabstellplatz ein selbständiges Objekt ebenso dar, wie jede einzelne zivilrechtlich geteilte Eigentumswohnung, die selbständig nutzbar und veräußerbar ist. Vor diesem Hintergrund sollte bei dem gleichzeitigen Verkauf von mehreren Eigentumswohnungen besondere Vorsicht angewandt werden.
- Lediglich das zu eigenen Wohnzwecken dienende Gebäude und Grundstück wird nicht berücksichtigt, es sei denn, das Grundstück wurde nur vorübergehend für eigene Wohnzwecke genutzt.

Im Wesentlichen ungeklärt war bisher die Frage, ab welcher Beteiligungshöhe die **Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft** als Objekt gezählt werden konnte, und ob eine solche Beteiligung als ein Objekt oder als so viele Objekte gezählt werden muss, wie die Grundstücksgesellschaft in ihrem Eigentum hatte. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu folgende Auffassung:

- Zunächst ist auf der Ebene der Gesellschaft zu prüfen, ob diese selbst einen gewerblichen Grundstückshandel dadurch betreibt, dass sie mehr als drei Objekte veräußert. Liegt Gewerblichkeit vor, sind die Veräußerungen der Gesellschaft auch auf der Ebene der Gesellschafter mitzuzählen. Diese Verkäufe werden dem Beteiligten dann als eigene Objekte zugerechnet, wenn er mit mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligt ist oder der Verkehrswert seines Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück mehr als 250 000 € beträgt. Die Einführung der Mindestgrenze von 250 000 € ist neu und durch Rechtsprechung nicht belegt. Im Ergebnis kann insbesondere bei Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds durch diese Grenze schnell ein gewerblicher Grundstückshandel entstehen, obwohl die Beteiligung mit 250 000 € an einem geschlossenen Fonds mit einem Eigenkapital von 50 Mio. € nur eine Beteiligungshöhe von 0,5 % gewährt. Einen maßgeblichen Einfluss auf eine solche Fondsgesellschaft hat ein Anleger nicht.
- Die gleiche Grenze von 10 % oder 250 000 € gilt bei Veräußerung eines Anteils an der Grundstücksgesellschaft. Handelt es sich um eine Gesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von mehreren Objekten, zählt der Verkauf eines solchen Gesellschaftsanteils als so viele Objekte, wie die Gesellschaft Grundstücke in ihrem Vermögen hält.

Hinweis:

Veräußert also ein Steuerpflichtiger innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb zwei Anteile an verschiedenen Fondsgesellschaften im Wert von je mehr als 250 000 € und haben beide Fondsgesellschaften je zwei Objekte in ihrem Vermögen, liegt sofort ein gewerblicher Grundstückshandel vor. In diesen Fällen sollte daher vor Erwerb solcher Beteiligungen steuerlicher Rat eingeholt werden.

Da die "Drei-Objekt-Grenze" lediglich ein Indiz für die nur anhand äußerer Merkmale ermittelbare Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen darstellt, kann auch bei **Verkauf von weniger als drei Objekten** bei Vorliegen weiterer Umstände ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Dies ist insbesondere bei Verkauf vor Fertigstellung, Errichtung auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers, kurzfristige Finanzierung, Einschaltung eines Maklers während der Bauzeit, Übernahme besonderer Gewährleistungspflichten etc. der Fall. Bei Veräußerung von so genannten Großobjekten (Bürogebäude, Hotels, Fabrik- und Lagergrundstücke etc.) sind ebenfalls die Umstände des Einzelfalls unabhängig von der "Drei-Objekt-Grenze" zu prüfen.

Hinweis:

Sehr hilfreich für eine erste Prüfung des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels ist das dem Schreiben der Finanzverwaltung beigelegte **Prüfschema**. Insgesamt ist es der Finanzverwaltung aber nicht gelungen, klare Grundsätze festzulegen, da wiederum - entgegen der Rechtsprechung - Besonderheiten für Großobjekte gelten sollen. Abzulehnen ist auch die in keiner Weise von der Rechtsprechung gestützte Grenze von 250 000 € bei Beteiligungen an Personengesellschaften.

15 Rechtsprechung zur Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen

Die Vermietung an Angehörige ist für viele Hausbesitzer ein beliebtes Gestaltungsinstrument, das von der Finanzverwaltung jedoch argwöhnisch betrachtet wird. Die Finanzrechtsprechung hat daher häufig Gelegenheit, zur Anerkennung solcher Mietverträge Stellung zu nehmen. Nunmehr hat sich der Bundesfinanzhof in mehreren Urteilen vom Dezember 2003 zu besonderen Angehörigen-Mietverträgen geäußert.

a) Rückanmietung eines zuvor gegen Versorgungsleistung übertragenen Grundstücks
Durch Urteil vom 10.12.2003 (Aktenzeichen IX R 12/01) wurde entschieden, dass die Rückanmietung einer Wohnung durch die Eltern des Steuerpflichtigen nicht schon deshalb missbräuchlich ist, weil die Wohnung zuvor von den Eltern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen lebenslange Versorgungszusage übernommen wurde.

Das Gericht entschied, dass es nicht missbräuchlich ist, ein Grundstück unter gleichzeitiger Vereinbarung eines Mietvertrages mit dem vormaligen Eigentümer, auch wenn es sich dabei um einen Angehörigen handelt, zu übertragen. Eigentumsübertragung und anschließende Vermietung seien zivilrechtlich und wirtschaftlich getrennt voneinander zu beurteilen. Im vorliegenden Fall hielt der tatsächlich abgeschlossene Mietvertrag sowohl der Form nach als auch bezüglich der Höhe der Miete einem Fremdvergleich stand. Die gleichzeitige Vereinbarung von Versorgungsleistungen und Eintragung eines Dauerwohnrechtes zu Gunsten der Eltern war nach Ansicht des Bundesfinanzhofes wirtschaftlich sinnvoll und daher nicht zu beanstanden.

Hinweis:

Dieses Urteil belegt wieder einmal, dass es für die Anerkennung von Angehörigen-Mietverträgen entscheidend darauf ankommt, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich sowohl hinsichtlich der Vertragsklauseln als auch insbesondere hinsichtlich der Miethöhe standhält. Wenn daneben jedenfalls wirtschaftlich sinnvoll andere Vereinbarungen getroffen werden, ist dies nicht grundsätzlich schädlich.

b) Übertragung gegen Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechtes und späterer Verzicht auf das Wohnrecht

Im Falle des zweiten Urteils vom 17.12.2003 (Aktenzeichen IX R 60/98) übertrugen die Eltern ihrem Sohn und dessen Ehefrau ein Zwei-Familien-Haus und vereinbarten ebenfalls ein lebenslängliches unentgeltliches Wohnrecht sowie eine Pflegeverpflichtung zu Gunsten der Eltern. Ein Jahr später verzichteten die Eltern auf das unentgeltliche Wohnrecht und wandelten es in ein unbefristetes Mietverhältnis um; das im Grundbuch eingetragene Wohnrecht wurde erst zwei Jahre später gelöscht. Der Sohn führte erhebliche Modernisierungsmaßnahmen durch und wollte die Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen. Auch in diesem Fall entschied der Bundesfinanzhof, dass das später vereinbarte Mietverhältnis jedenfalls dann steuerlich anzuerkennen sei, wenn ein fremdüblicher

Mietvertrag abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt wird. Der Verzicht auf das unentgeltliche Wohnrecht stellt grundsätzlich keinen Missbrauch dar, denn in diesem Falle könne nichts anderes gelten, als wenn das Grundstück ohne Auflage vorher verschenkt und anschließend vom Schenker zurückgemietet wird.

c) Ablösung eines Wohnrechts durch einen Mietvertrag mit gleicher Laufzeit und Belastung des Nutzenden

Wird jedoch ein im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung eingeräumtes, unentgeltliches Wohnrecht gegen Zahlung einer dauernden Last später aufgehoben und ein Mietverhältnis mit einer Miete in Höhe dieser dauernden Last vereinbart, liegt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2003 (Aktenzeichen IX R 56/03) ein Gestaltungsmissbrauch vor.

In diesem Falle sah das Gericht die Vereinbarung wechselseitiger Zahlungspflichten ohne wirtschaftliche Änderung der Position des Nutzenden als rechtsmissbräuchlich an. Zwar hatte die Mutter einen Versorgungsanspruch in Höhe von 400 DM erhalten, musste jedoch an ihren Sohn gleichzeitig 400 DM Miete zahlen. Diese beiden sich gegenseitig aufhebenden Zahlungspflichten dienen lediglich dazu, dem Grundstückseigentümer die Abziehbarkeit von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verschaffen. Eine entgeltliche Nutzung war nicht gegeben.

16 Gestaltungsmöglichkeiten und -grenzen bei der Eigenheimzulage

Die immer noch erhebliche Förderung durch die Eigenheimzulage führt auch derzeit noch 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 - 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 auch weitergehendere Gestaltungsspielräume gegeben, aber auch gewisse Gestaltungsgrenzen zu beachten sind, zeigen zwei aktuelle Urteile des Finanzgerichts Niedersachsen.

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 und Käufer der Immobilie den gezahlten **Kaufpreis als Darlehen** zur Verfügung stellt, das Darlehen innerhalb der statistischen Lebenserwartung des Verkäufers nur anteilig getilgt wird und der Käufer gleichzeitig Erbe der Verkäuferin ist.

Hinweis:

Allerdings betont das Finanzgericht auch, dass der Gewährung von Eigenheimzulage entgegensteht, wenn es sich um eine verschleierte Schenkung handelt oder wenn die Grundsätze der Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht eingehalten werden. Letzteres erfordert, dass der Vertrag rechtswirksam abgeschlossen sein muss und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.

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 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 III R 65/03 eingelegt worden.

17 Kaufpreisaufteilung eines Grundstücks nach der Sachwertmethode

Die Aufteilung von einheitlichen Anschaffungskosten bei Erwerb eines bebauten Grundstückes auf die nicht abschreibbaren Grundstückskosten und die abschreibbaren Gebäudekosten ist steuerlich von erheblicher Bedeutung. In einem Kaufvertrag wird häufig nur ein einheitlicher Kaufpreis genannt; selbst wenn der Kaufpreis im Kaufvertrag aufgeteilt wird, versucht die Finanzverwaltung jedoch gelegentlich, ihre eigenen Wertermittlungsmethoden anzusetzen.

Das Finanzgericht Hamburg hat mit rechtskräftigem Urteil vom 9.9.2003 (Aktenzeichen III 268/03) bestätigt, dass die Aufteilung des Gesamtkaufpreises durch die Finanzverwaltung nach der **Sachwertmethode** erfolgen kann. Bei dieser Methode sind zunächst der Bodenwert und der Gebäudewert getrennt voneinander zu ermitteln und sodann ins Verhältnis zu ihrer Summe zu setzen. In diesem Verhältnis ist der tatsächlich vereinbarte Kaufpreis aufzuteilen. Der Bodenwert kann dabei aus den Richtwertkarten der Gutachterausschüsse abgeleitet werden. Eine Anpassung dieses Richtwertes auf Grund einer erhöhten Bruttogeschossfläche ist dabei ebenfalls zulässig. Der Gebäudewert ergibt sich bei der Sachwertmethode aus dem Feuerkassenwert 1914 und dessen Indexumrechnung auf den Stichtag. Die Berücksichtigung eines Altersabschlages im Hinblick auf die Restnutzungsdauer ist ebenfalls vorzunehmen.

Hinweis:

In Grundstückskaufverträgen sollte grundsätzlich versucht werden, eine Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude vorzunehmen und die Berechnungsgrundlagen aus Beweisgründen zu dokumentieren.

18 Grundsätzlich Herstellungskosten bei Nutzungsänderung?

Werden an einem Gebäude Arbeiten durchgeführt, die dazu führen, dass sich die **Zweckbestimmung** ändert - so beim Umbau eines Ein- in ein Zweifamilienhaus oder einer Umgestaltung eines Wohnhauses mit Großwohnungen zum Apartmenthaus -, so liegen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes Herstellungskosten vor, die nicht sofort steuerlich geltend gemacht werden können, sondern lediglich über Abschreibungen.

Umstritten ist allerdings, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um in einem derartigen Fall **Herstellungskosten** anzunehmen. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat in dem nicht rechtskräftigen Urteil vom 11.9.2003 (Aktenzeichen 6 K 1541/01) entschieden, dass Aufwendungen im Hinblick auf eine Nutzungsänderung eines zu Wohnzwecken fremdvermieteten Gebäudes in ein eigenbetrieblichen Zwecken dienendes Objekt auch dann Herstellungskosten sind, wenn keine Erweiterung und keine wesentliche Verbesserung vorliegt, selbst wenn die Aufwendungen verhältnismäßig gering sind. Die Kläger hatten im Jahre 1991 ein Gebäude erworben und 1998 zum Betrieb eines Sonnenstudios im Erd- und Kellergeschoss umgebaut. Vorher waren Erd- und Kellergeschoss zunächst als Café genutzt und anschließend zu Wohnzwecken fremdvermietet worden. Die Umgestaltungsmaßnahmen betrafen weit überwiegend die für den Betrieb eines Sonnenstudios notwendigen Bereiche, z. B. Einbau von Lüftungen, Abhängen von Decken, Einbau eines zusätzlichen Fensters, Aufteilung in verschiedene Räume u.Ä. Die in den Umbaukosten enthaltenen Modernisierungs- und/oder Instandhaltungsaufwendungen hat das Gericht den Herstellungskosten zugeordnet, weil die funktionale und optische Gestaltung auf die neue Nutzungsart ausgerichtet war. Eine vom Bundesfinanzhof in seinen Leiturteilen aus dem Jahr 2001 für zulässig anerkannte **Aufteilung** der Kosten in Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen bei gleichzeitigem Vorliegen hielt das Finanzgericht im entschiedenen Fall nicht für gegeben. Vielmehr wurden auch die zeitlich und räumlich mit der Umgestaltung angefallenen Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nicht als sofort abzugsfähige Aufwendungen anerkannt.

Hinweis:

Überzeugend ist diese für die Praxis sehr wichtige Frage vom Finanzgericht Rheinland-Pfalz wohl nicht gelöst worden. Da gegen dieses Urteil die Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wurde (Aktenzeichen XI R 72/03), bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Vorläufig sollte möglichst ein zeitlicher und räumlicher Zusammenhang zwischen nutzungsändernden Arbeiten und Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen vermieden werden bzw. in bereits verwirklichten Fällen im Hinblick auf das anhängige Verfahren beim Bundesfinanzhof Rechtsmittel geprüft werden.

19 Zugang einer Willenserklärung bei Übermittlung an den Geschäftsführer

In einer interessanten Entscheidung vom 31.7.2003 (Aktenzeichen III ZR 353/02, HFR 2004, 172) hat der Bundesgerichtshof zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen ein Schriftstück der GmbH zugegangen ist, das in **ein privates**

Postfach des Geschäftsführers gelegt wird. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Klägerin hatte mit der beklagten GmbH einen **Rahmenvertrag geschlossen**, durch den der Klägerin das Recht eingeräumt wurde, Anzeigen für eine in Österreich erscheinende Zeitschrift zu akquirieren und in einem der Zeitschrift beizufügenden Hefter zu veröffentlichen. Nach Abschluss des Rahmenvertrages - Ende 1991 - verlegte die Klägerin ihren Sitz innerhalb Österreichs von M nach W. Außerdem wandelte sie sich in eine GmbH um. Dies wurde der beklagten GmbH auch mitgeteilt. Dementsprechend wurde in der Folgezeit die Korrespondenz über die neue Adresse der Klägerin in W abgewickelt.

Im Herbst 1998 wollte die beklagte GmbH den Rahmenvertrag kündigen. Zu diesem Zweck schickte sie der Klägerin ein Kündigungsschreiben. Trotz Kenntnis vom neuen Sitz in W und der Umwandlung in eine GmbH wurde das Kündigungsschreiben unter Nennung der alten Rechtsform an die alte Adresse in M versandt. Das **Kündigungsschreiben gelangte** durch die Post **in ein privates Postfach des Geschäftsführers** der Klägerin in M. Dort lag das Kündigungsschreiben spätestens am 19.10.1998. Das Postfach leerte der Geschäftsführer lediglich alle zwei bis drei Monate. Dies führte dazu, dass er das Kündigungsschreiben dort am 2.12.1998 vorfand. Streitig war, ob die Kündigung des Rahmenvertrages wirksam gegenüber der klagenden GmbH zum 31.12.1998 erfolgt war. Der Bundesgerichtshof bestätigte die Rechtsauffassung der Vorinstanz, nach der das Kündigungsschreiben der Klägerin wirksam und fristgemäß zugegangen war. Zur Begründung führte der Bundesgerichtshof zunächst aus, dass eine Willenserklärung nach dem im Streitfall maßgeblichen deutschen Recht dann zugegangen ist, wenn mit der **Möglichkeit der Kenntnisnahme** durch den Geschäftsführer zu rechnen ist. Bei einem Postfach sei regelmäßig davon auszugehen, dass es entweder täglich oder jedenfalls in kurzen zeitlichen Abständen geleert wird. Danach sei das Schreiben spätestens im Oktober 1998 zugegangen. Unerheblich sei, dass das Kündigungsschreiben den Geschäftsführer in seiner **privaten Sphäre** erreicht habe. Dies stehe dem Zugang des Kündigungsschreibens nicht entgegen.

Hinweis:

Der Bundesgerichtshof hat in der Begründung der Entscheidung erörtert, ob ausnahmsweise ein wirksamer Zugang wegen **Verstoßes gegen Treu und Glauben** zu verneinen ist. Hierfür könnte sprechen, dass die beklagte GmbH das Kündigungsschreiben an die falsche Adresse und an den falschen Empfänger (falsche Rechtsform) gerichtet hatte. Im Ergebnis bestanden hierfür aber nach den Feststellungen des Gerichts keine Anhaltspunkte, weil die beklagte GmbH nach den Feststellungen nicht arglistig gehandelt hatte.

Trotz des eindeutigen Urteils sollten im Zweifel dennoch fristgebundene Schreiben stets an die Postadresse der GmbH gesandt werden, um Streitigkeiten über den fristgerechten Zugang aus dem Weg zu gehen.

20 Nachträglich geänderte Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch Krankenkasse: Folgen für die steuerrechtliche Beurteilung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat sich in einer Entscheidung vom 22.5.2003 (Aktenzeichen 10 K 535/99, EFG 2004, 469, rechtskräftig) mit der Frage beschäftigt, wie sich eine nachträglich geänderte **Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft** eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Krankenkasse auf die steuerrechtliche Beurteilung auswirkt. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Der Kläger war an der GmbH, bei der er als Geschäftsführer angestellt war, zu 45 % beteiligt. Die übrigen Anteile an der GmbH - 55 % - hielt seine Ehefrau. Die GmbH zahlte in den Streitjahren an den Kläger Zuschüsse zur Krankenversicherung, die die GmbH gemäß § 3 Nr. 62 Einkommensteuergesetz steuerfrei beließ. Die entsprechenden Veranlagungen wurden bestandskräftig. Im Anschluss an eine Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, der Kläger sei entgegen der bisherigen Beurteilung nicht als Arbeitnehmer zu beurteilen. Daher sei der Bruttoarbeitslohn um die **Arbeitgeberanteile** zur Krankenversicherung zu erhöhen. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf ein nach den Streitjahren ergangenes **Schreiben der zuständigen Krankenkasse**, gemäß dem der Kläger nicht als Arbeitnehmer einzustufen sei.

Das Finanzgericht hat der Klage stattgegeben und entschieden, dass die Einstufung der Krankenkasse keine Bindungswirkung für die steuerrechtliche Behandlung entfaltet. Die Einstufung der Krankenkasse als Sozialversicherungsträger entscheide - so das

Finanzgericht - nur über die sozialversicherungsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft. Dagegen entfalte die Einstufung weder positiv noch negativ Bindungswirkung für die Finanzbehörden.

Ferner - so das Finanzgericht - stelle das Schreiben der Krankenkasse auch **keine neue Tatsache** dar. Denn es handle sich lediglich um Rechtsfolgen aus bereits bekannten Tatsachen, die für die Einordnung als Arbeitnehmer maßgeblich sind. Hierbei handelt es sich etwa um Tatsachen wie die Ausgestaltung des GmbH-Vertrages, die Höhe der Beteiligung des Klägers an der GmbH, die übrigen Beteiligungsverhältnisse und etwaige sonstige Absprachen zwischen den Beteiligten.

Hinweis:

Da zur Frage der Bindungswirkung der sozialversicherungsrechtlichen Einstufung für die steuerrechtliche Einordnung **bisher keine höchstrichterliche Entscheidung** ergangen ist, hatte das Finanzgericht die Revision zugelassen. Dennoch hat das Finanzamt keine Revision eingelegt und die Entscheidung rechtskräftig werden lassen. Bedeutsam ist ferner, dass auf Grund des Sachverhalts kein rückwirkendes Ereignis gegeben war, so dass die Grundsätze einer hierzu ergangenen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 28.5.1998 (Aktenzeichen X R 7/96, BFH/NV 1999, 262) nicht einschlägig waren. Dort war eine Änderung der Steuerbescheide auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses möglich.

21 Verzinsung der Körperschaftsteuer bei Beschluss über Gewinnausschüttung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres

In einer Entscheidung vom 22.10.2003 (Aktenzeichen I R 15/03, BStBl II 2004, 398) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob eine **Körperschaftsteuererstattung** auf Grund einer nach Ablauf des Wirtschaftsjahres beschlossenen Gewinnausschüttung zu verzinsen ist. Im Einzelnen ging es in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs um Folgendes:

Die klagende GmbH reichte für die Streitjahre 1995 und 1996 ursprünglich Körperschaftsteuererklärungen ein, gemäß denen das Jahresergebnis entsprechend einem so gefassten Gesellschafterbeschluss der GmbH in vollem Umfang auf neue Rechnung vorgetragen wurde. Die Veranlagungen erfolgten entsprechend. Am 3.12.2001 beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH, aus dem Bilanzgewinn 1995 und 1996 Ausschüttungen vorzunehmen. Diese Ausschüttungen wurden noch in 2001 vollzogen. Die Bescheide der GmbH für die Jahre 1995 und 1996 wurden entsprechend geändert. Es wurde die Ausschüttungsbelastung hergestellt. Dies führte zu nicht unerheblichen **Minderungen der Körperschaftsteuer für die GmbH**. Streitig war, ob das Finanzamt auf die Erstattungsbeträge Zinsen zu zahlen hatte.

Der Bundesfinanzhof hat die **Auffassung des Finanzamtes bestätigt** und entschieden, dass für die Erstattungsbeträge im Streitfall keine Zinsen anfallen. Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof die Vorschrift des § 233a Abs. 2a Abgabenordnung angeführt. Danach beginnt die Verzinsung bei einem rückwirkenden Ereignis frühestens fünfzehn Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs war im Streitfall der **Ausschüttungsbeschluss** aus dem Jahr 2001 ein solches **rückwirkendes Ereignis**. Da unmittelbar nach Fassung des Beschlusses die Körperschaftsteuererstattung erfolgte, war eine Verzinsung nicht vorzunehmen.

Hinweis:

Die Besonderheit lag im Streitfall darin, dass die Gesellschafterversammlung der GmbH ursprünglich für die Streitjahre beschlossen hatte, dass das Jahresergebnis auf neue Rechnung vorgetragen wird. Damit lag bereits ein Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses der Streitjahre vor. In diesem Fall stellt die Fassung eines erneuten Beschlusses nach der Besprechungsentscheidung ein rückwirkendes Ereignis dar. Liegt dagegen noch kein Beschluss über die Ergebnisverwendung eines Wirtschaftsjahres vor und wird im **ersten Beschluss über die Gewinnausschüttung** für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr entschieden, so liegt kein rückwirkendes Ereignis vor. Die Ausnahmenvorschrift über die Einschränkung der Verzinsung kommt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dann nicht zum Tragen.

22 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Angemessenheit des Preises für ein Grundstück bei Veräußerung durch die GmbH an den Gesellschafter

Mit seiner Entscheidung vom 11.11.2003 (Aktenzeichen 7 K 7072/02, EFG 2004, 370, rechtskräftig) hatte das Finanzgericht Berlin zu der Frage Stellung zu nehmen, unter welchen Voraussetzungen die Veräußerung eines Grundstücks von der GmbH an ihren Gesellschafter auf Grund **unangemessen niedrigen Kaufpreises** als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die klagende GmbH war in der Immobilienbranche tätig und verfügte über eigenen Immobilienbestand. Durch Vertrag vom 29.1.1989 verkaufte die GmbH ein fünfgeschossiges Wohnhaus an ihre alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin zu einem Kaufpreis von 5,7 Mio. DM. Die **Ermittlung des Kaufpreises basierte auf** einem wenige Wochen zuvor erstellten **Gutachten eines Bausachverständigen**. Im Rahmen einer späteren Außenprüfung gelangte das Finanzamt zu der Auffassung, der Verkehrswert des Grundstücks sei deutlich höher als der Kaufpreis. In der Differenz zwischen Kaufpreis und Verkehrswert sei eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben. Im Rahmen des Gerichtsverfahrens wurde auf Grund eines weiteren Gutachtens festgestellt, dass der Verkehrswert der Immobilie etwa 6,65 Mio. DM betragen habe. Dieser Wert stelle einen Mittelwert dar, der um 10 % nach unten oder oben abweichen könne. Danach habe der **Mindestwert für die Immobilie 6,0 Mio. DM** betragen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne - so das Finanzgericht - erst entstehen, soweit der Kaufpreis diesen untersten Rand der verkehrsüblichen Bandbreite - also den Betrag von 6,0 Mio. DM - unterschreite. In Höhe der Differenz zwischen 6,0 Mio. und 5,7 Mio. DM sei daher eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben.

Dieser Beurteilung stehe nicht entgegen, dass der Klägerin bei Kaufpreisfindung ein Gutachten vorgelegen habe, aus dem sich ein Verkehrswert in Höhe von 5,7 Mio. DM ergab. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte das Grundstück von vornherein zu einem um **10 % über dem von einem Grundstückssachverständigen ermittelten Kaufpreis** als Verhandlungsbasis angeboten. Daher hätte der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter das Grundstück zu einem Kaufpreis von etwa 6,3 Mio. DM (5,7 Mio. DM zuzüglich 10 %) angeboten und - so das Finanzgericht - mindestens einen Kaufpreis von 6,0 Mio. DM erzielt.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung überträgt das Finanzgericht die **"Bandbreitenrechtsprechung"** des Bundesfinanzhofs zur Angemessenheit von Geschäftsführer-Vergütungen mit umgekehrten Vorzeichen auf Verkehrsgeschäfte zwischen GmbH und Gesellschafter. Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt danach grundsätzlich voraus, dass der vereinbarte Kaufpreis unterhalb der Bandbreite liegt, innerhalb derer es denkbar ist, dass auch ein fremder Dritter gekauft hätte.

Ob diese Sichtweise durch weitere Rechtsprechung bestätigt werden wird, bleibt abzuwarten. Jedoch zeigt sich deutlich, welches hohe Steuerrisiko derartige Bewertungsvorgänge ohne eine Wertbestätigung durch den Markt in sich bergen.

b) Vereinnahmung einer Versicherungsprämie durch den Gesellschafter-Geschäftsführer als verdeckte Gewinnausschüttung

In seiner Entscheidung vom 22.10.2003 (Aktenzeichen I R 23/03, GmbHR 2004, 430) hat der Bundesfinanzhof zu der praktisch bedeutsamen Frage Stellung genommen, ob die **Vereinnahmung einer Versicherungsprämie durch den Gesellschafter-Geschäftsführer** eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt. Im Einzelnen hatte der Bundesfinanzhof folgende Konstellation zu entscheiden:

A war Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, die ein Sonnenstudio betrieb. Nach einem Brandschaden **erstattete die Feuerversicherung einen Betrag in Höhe von 60 000 DM**. Dieser Betrag wurde allerdings nicht der GmbH gutgeschrieben, sondern einem privaten Bankkonto des A. Das Bankkonto wurde in der Buchhaltung der GmbH nicht erfasst. Es wurde auch keine Regressforderung der GmbH gegenüber A oder sonst ein Erstattungsanspruch in der Buchhaltung der GmbH dargestellt. Streitig war, ob hierin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen war.

Der Bundesfinanzhof hat die Auffassung des Finanzamtes bestätigt und eine **verdeckte Gewinnausschüttung bejaht**. Zur Begründung verwies der Bundesfinanzhof darauf, dass die Vorenthaltung der Versicherungssumme eine außerbetriebliche Schadenszufügung für die GmbH bedeute. Insbesondere hätte der Geschäftsführer gegenüber jedem Dritten Schadensersatzansprüche geltend gemacht. Dies ist im Streitfall unterblieben. Ergänzend führt der Bundesfinanzhof aus, dass die verdeckte Gewinnausschüttung **nicht** durch die Einbuchung einer entsprechenden Ersatzforderung im Wege einer Bilanzberichtigung **rückgängig** gemacht werden könne. Eine solche

Berichtigung sei vielmehr in Anwendung der ständigen Rechtsprechung zur Rückgängigmachung einer verdeckten Gewinnausschüttung als verdeckte Einlage zu behandeln.

Hinweis:

Der Fall zeigt das insbesondere bei kleineren GmbHs bestehende Problem der fehlenden genauen Abgrenzung zwischen Privatsphäre des Gesellschafters und Sphäre der Gesellschaft. Wie der Streitfall zeigt, sollte zur Vermeidung nachteiliger Konsequenzen eine **Vermögensvermischung möglichst vermieden** werden.

c) Zulässiges Verhältnis von Festgehalt und Tantieme bei Gehaltsvereinbarung (75:25-Regel)

In seiner Entscheidung vom 19.11.2003 (Aktenzeichen I R 42/03, GmbHR 2004, 512) hatte der Bundesfinanzhof zur Angemessenheit einer Tantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers Stellung zu nehmen. Es ging um die Frage, ob die Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung zwingend voraussetzt, dass eine starre **Relation von Festgehalt zu Tantieme (75:25)** eingehalten wird.

Im Streitfall erhielt der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitjahr insgesamt Bezüge in Höhe von 480 000 DM. Hiervon entfiel die Hälfte auf das monatliche Festgehalt und die andere **Hälfte auf eine Gewinn tantieme**. Es bestand Einigkeit mit der Finanzverwaltung, dass die Bezüge in ihrer absoluten Höhe nicht zu beanstanden sind. Dennoch nahm das Finanzamt eine verdeckte Gewinnausschüttung an, weil der variable Gehaltsbestandteil zu hoch sei. Nach Auffassung des Finanzamtes dürfe dieser höchstens 25 % des Festgehalts ausmachen.

Der Bundesfinanzhof hat im Ergebnis die Sache zur erneuten Verhandlung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zur Begründung hat er ausgeführt, dass zwar Überlegungen zur Höhe des Tantiemesatzes im Verhältnis zu einer auf den Zusagezeitpunkt bezogenen Gewinnprognose und/oder zum monatlichen Fixgehalt anzustellen seien. Aber eine stets geltende **starre Relation zwischen Festgehalt und Tantieme sei nicht zu beachten**. Sollte im Nachhinein eine Prognose nicht verlässlich zu erstellen sein, so genüge es, wenn der Tantiemesatz einem Fremdvergleich unterzogen werde. Dazu könne dann zwar das Verhältnis Festgehalt zu Tantieme herangezogen werden, aber nicht nach der starren Relation 75:25. Vielmehr sei das angemessene Verhältnis unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu bestimmen.

Hinweis:

Mit der Entscheidung setzt der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung fort, nach der die 75:25-Regel bei der Bestimmung des zulässigen Tantiemesatzes nicht mehr als absolute Grenze zu beachten ist. Auch wenn die Grenze nicht mehr zwingend eingehalten werden muss, so bietet sie weiterhin einen tauglichen Vergleichsmaßstab bei der Prüfung der Angemessenheit.

23 Verwaltungsanweisung zur ertragsteuerlichen Behandlung von Forderungsverzicht gegen Besserungsschein

Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 2.12.2003 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl I 2003, 648) hat die Finanzverwaltung zur ertragsteuerlichen Behandlung eines Forderungsverzichts gegen Besserungsschein Stellung genommen. Im Einzelnen regelt das Schreiben die folgenden Punkte.

Zunächst stellt das Schreiben klar, dass für einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein die Grundsätze der Entscheidung des Großen Senats vom 9.6.1997 (Aktenzeichen GrS 1/94, BStBl II 1998, 307) gelten. Spricht danach der Gesellschafter einen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein aus, so ist die bisher bei der Gesellschaft ausgewiesene Verbindlichkeit auszubuchen. Ist der Forderungsverzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, so liegt in **Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage** durch den Gesellschafter vor.

Tritt später der Besserungsfall ein, so ist die Verbindlichkeit wieder vermögensmindernd bei der GmbH einzubuchen. Soweit der frühere Verzicht als verdeckte Einlage zu beurteilen war, ist im Besserungsfall von einer **Rückgewähr dieser Einlage** auszugehen. Mit dem Eintritt des Besserungsfalls sind auch die Zinsen für die Verbindlichkeit grundsätzlich wieder abzugsfähig. Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn ein **Gesellschafterwechsel** zwischen Forderungsverzicht gegen Besserungsschein und Eintritt des Besserungsfalls erfolgte. Schließlich enthält das Schreiben noch Ausführungen zu der Frage, welche Auswirkungen der Forderungsverzicht gegen

Besserungsschein beim so genannten Mantelkauf nach § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz haben kann.

Hinweis:

An der in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vertretenen Auffassung zur Auswirkung des Besserungsscheins beim Mantelkauf kann kritisiert werden, dass im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels wegen des vorherigen Forderungsverzichts kein Verlustvortrag mehr vorhanden ist, der unter die Restriktion des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes fallen könnte. Es bleibt zu beobachten, ob der Bundesfinanzhof die Rechtsauffassung des Bundesfinanzministeriums in seiner Rechtsprechung teilen wird.

24 Eintragungsfähigkeit des @-Zeichens als Firmenbestandteil

In einer Entscheidung vom 13.1.2004 (Aktenzeichen 102 T 122/03, GmbHR 2004, 428) hat das Landgericht Berlin zu der Frage Stellung genommen, ob das @-Zeichen eintragungsfähiger Bestandteil einer Firma sein kann. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die Antragstellerin ist eine GmbH, die bereits im Handelsregister eingetragen war. Im Rahmen einer **Gesellschafterversammlung** wurde beschlossen, den Namen der Gesellschaft so zu ändern, dass er das **@-Zeichen** enthält.

Das Landgericht Berlin hat entschieden, dass die Firma der GmbH mit dem @-Zeichen in das Handelsregister eingetragen werden kann. Allerdings hat das Landgericht Berlin zunächst darauf hingewiesen, dass die Firma einer GmbH deren Name sei und dass ein Name grundsätzlich aussprechbar sein müsse. Dies könne gegen die Eintragungsfähigkeit des @-Zeichens sprechen. Im Ergebnis seien diese Bedenken jedoch nicht durchgreifend. Denn - so das Landgericht - das @-Zeichen sei inzwischen derart verbreitet, dass es sich hierbei nicht nur um ein bloßes Bildzeichen handle, sondern dass es als Wortzeichen mit spezifischer Bedeutung zu beurteilen sei. Das @-Zeichen sei **Zeichen wie "+" oder "&" vergleichbar**, die seit langem als firmenüblich anerkannt sind. Hierbei sei es unerheblich, dass das @-Zeichen von einigen Verkehrsteilnehmern nicht entsprechend den Regeln der englischen Sprache, sondern als "a", wie in der deutschen Sprache, oder als "Klammeraffe" ausgesprochen werde. Denn auch "+" oder "&" werden nicht einheitlich gelesen, sondern teils als "plus" und teils als "und" gesehen.

Hinweis:

Eine einheitliche Linie betreffend die Eintragungsfähigkeit des @-Zeichens ist bisher noch nicht erkennbar. Zwar mehren sich die Stimmen in der Literatur, nach denen Eintragungsfähigkeit gegeben sein soll. Auf der anderen Seite hatte das Bayerische Oberste Landesgericht noch mit seiner Entscheidung vom 4.4.2001 (Aktenzeichen 3 Z BR 84/01, GmbHR 2001, 476) die Eintragungsfähigkeit des @-Zeichens verneint. Es bleibt zu beobachten, ob weitere Gerichte sich dem Verständnis des Landgerichts Berlin anschließen werden.

25 Geschäftsführerbestellung unter auflösender Bedingung zulässig?

In seiner Entscheidung vom 11.2.2004 (14 U 58/03, GmbHR 2004, 417) hatte das Oberlandesgericht Stuttgart sich mit der Frage zu beschäftigen, ob ein Geschäftsführer auch unter einer auflösenden Bedingung bestellt werden kann. Verkürzt dargestellt stritten die Parteien über folgenden Sachverhalt:

Die W-GmbH war die Komplementärin der W-GmbH & Co. KG. In einer Gesellschafterversammlung vom März 1994 wurden A und B zu Geschäftsführern der W-GmbH berufen. B war außerdem Geschäftsführer einer anderen GmbH. Daher wurde im Gesellschafterbeschluss unter anderem Folgendes geregelt:

"Stellt B ab dem 31.12.1996 nicht seine volle Arbeitskraft zur Verfügung, so scheidet er als Geschäftsführer aus der W-GmbH aus; **insofern ist seine Bestellung befristet.**" Entgegen den Planungen wurde B später nicht als Geschäftsführer bei der anderen GmbH abberufen, so dass er nicht seine volle Arbeitskraft der W-GmbH widmen konnte. Streitig war unter anderem, ob die bedingte Bestellung des B als Geschäftsführer wirksam war. Das Oberlandesgericht Stuttgart hat entschieden, dass die Bestellung des B unter der auflösenden Bedingung zulässig war. Daher konnte B als Geschäftsführer wirksam für die Gesellschaft handeln. Dies ergibt sich - so das Oberlandesgericht - insbesondere daraus,

dass der Geschäftsführer im Handelsregister eingetragen war. So konnte gegenüber Dritten **keine unklare Rechtslage entstehen**.

Hinweis:

In der Literatur ist die Frage umstritten, ob eine Geschäftsführerbestellung unter einer auflösenden Bedingung zulässig ist. Das Oberlandesgericht Stuttgart hat diese Frage für den Streitfall bejaht.

26 Allgemeines

Die Grundsätze der hergebrachten Formen der Altersvorsorge sind derzeit im Umbruch. So besteht zunehmend das Erfordernis, die Altersvorsorge auf mehrere Säulen zu stellen, was den Einzelnen auf Grund der Vielzahl an Möglichkeiten und der teilweise geringen Transparenz des Marktes vor schwierige Entscheidungen stellt.

Unbeschadet der allgemeinen Problematik erfolgt nun im Bereich des Steuerrechts mit dem Alterseinkünftegesetz eine grundlegende Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen, angestoßen durch ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts, das eine steuerliche Gleichbehandlung von Beamtenpensionen und Sozialversicherungsrenten fordert. Im Grundsatz führt dieses sehr umfangreiche Gesetz zu einer weitgehenden steuerlichen Gleichbehandlung der verschiedenen Vorsorgewege. Mit der sogenannten nachgelagerten Besteuerung wird auf ein völlig neues System übergegangen. Dieser Systemwechsel wird allerdings durch eine Übergangsphase bis zum Jahr 2040 begleitet. Zukünftig stellen sich in der Vorsorgephase grundsätzlich steuerliche Entlastungen ein, wohingegen die Altersbezüge steuerlich stärker erfasst werden. Daneben werden die bislang bestehenden deutlichen steuerlichen Privilegien für Kapitallebensversicherungen in einem erheblichen Maße abgebaut, so dass insoweit ein Umdenken erforderlich wird. Der Bundestag hat am 28.5.2004 dem Ergebnis des Vermittlungsausschusses zwischen Bundestag und Bundesrat zugestimmt. Die Zustimmung des Bundesrates erfolgte in der Sitzung am 11.6.2004, so dass das Gesetz damit verkündet werden kann.

Die Regelungen des Alterseinkünftegesetzes sind sehr komplex. Auf den Folgeseiten kann daher lediglich ein erster Überblick gegeben werden. Aussagen zu den konkreten steuerlichen Folgen lassen sich nur für den Einzelfall ermitteln.

27 Überblick über das Alterseinkünftegesetz

a) Grund für die Neuregelungen

Das **Bundesverfassungsgericht** hat in seinem Urteil vom 6.3.2002 entschieden, dass die **unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung** mit dem Gleichheitssatz des Grundgesetzes unvereinbar ist. Das Gericht hat den Gesetzgeber verpflichtet, bis spätestens mit Wirkung **ab 1.1.2005** eine verfassungskonforme Neuregelung zu treffen. Das Alterseinkünftegesetz soll diesen Auftrag des Bundesverfassungsgerichtes erfüllen. Daneben soll die steuerliche Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge ("**Riester-Rente**") vereinfacht werden, um ihre Akzeptanz zu erhöhen.

Im Bereich der **betrieblichen Altersversorgung** wurden bislang die verschiedenen Durchführungswege steuerlich unterschiedlich behandelt. Insoweit wird eine Vereinheitlichung angestrebt. Daneben soll die Portabilität in der betrieblichen Altersversorgung, d.h. die **Mitnahmemöglichkeit erworbener Betriebsrentenanwartschaften** im Falle des Arbeitgeberwechsels, verbessert werden, da dies vor allem wegen der veränderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und den daraus resultierenden geänderten Erwerbsbiographien notwendig erscheint.

b) Kerngedanke: Übergang zur nachgelagerten Besteuerung

Als tragendes Element der Neuordnung wird auch bei den Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung die sog. **nachgelagerte Besteuerung** eingeführt. Dies bedeutet im Ergebnis, dass Altersvorsorgebeiträge zum Zeitpunkt der Zahlung von der Einkommensteuer freigestellt und dann aber die darauf beruhenden Renten besteuert werden.

Vorgesehen ist eine **Übergangszeit von 35 Jahren**. So werden Renten für jeden zukünftigen Rentnerjahrgang mit einem schrittweise höheren Hundertsatz der Besteuerung unterworfen, bis schließlich nach Ablauf der Übergangszeit für Steuerpflichtige, die im Jahr 2040 mit dem Rentenbezug beginnen, die Renten vollständig

erfasst werden. Nach Ablauf dieser Übergangszeit werden Renten und Beamtenpensionen steuerlich gleich behandelt. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Altersvorsorge steigt ab 2005 kontinuierlich bis zum Jahr 2025 an.

28 Einkommensteuerliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen

Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, zu vergleichbaren berufsständischen Versorgungseinrichtungen, zu den landwirtschaftlichen Alterskassen und zu privaten kapitalgedeckten Altersversorgungsverträgen, welche Zahlungen einer monatlichen, auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen Leibrente frühestens ab der Vollendung des 60. Lebensjahres vorsehen und bei denen die erworbene Rentenanwartschaft nicht beleihbar, nicht vererblich, nicht veräußerbar, nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar ist, können in der Endstufe der Neuregelung grundsätzlich bis zu einem **Höchstbetrag von 20 000 €** (bei zusammenveranlagten Ehegatten 40 000 €) steuermindernd berücksichtigt werden. Den eigenen Beiträgen ist ein steuerfreier Anteil oder Zuschuss des Arbeitgebers hinzuzurechnen. Damit wird allen Steuerpflichtigen eine umfangreiche Vorsorgemöglichkeit mit steuerlicher Wirkung eingeräumt, die deutlich über die bisherigen steuerlichen Möglichkeiten hinausgeht. Allerdings erfolgt der **Übergang** zu diesen erhöhten steuerlichen Vorsorgeaufwendungen schrittweise. In bestimmten Fällen ist der Höchstbetrag um den steuerfreien Anteil oder Zuschuss des Arbeitgebers zu kürzen. Im Jahr 2005 sind 60 % der ggf. gekürzten Vorsorgeaufwendungen anzusetzen. In den folgenden Kalenderjahren bis 2025 erhöht sich der Vomhundertsatz um 2 %-Punkte jährlich. Die vorgesehenen Höchstbeträge werden also erst ab dem Jahr 2025 gewährt. Bei Personen ohne eigene Aufwendungen für Ansprüche auf Altersversorgung (z.B. Beamte) vermindert sich der Höchstbetrag um einen fiktiven Gesamtrentenversicherungsbeitrag.

Für eine Übergangszeit bis 2019 ist darüber hinaus eine **Günstigerprüfung** vorgesehen. Dabei werden im konkreten Fall die nach neuem Recht vorgesehenen Abzugsbeträge mit den nach bisherigem Recht möglichen Abzugsbeträgen verglichen und der für den Steuerpflichtigen günstigere Betrag angesetzt. In dieser Übergangszeit wird also eine Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Rechtszustand vermieden.

Begünstigt sind allerdings nur Vorsorgeaufwendungen für Versicherungen, welche nur eine monatliche, auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogene lebenslange Leibrente vorsehen. Nicht begünstigt sind Versicherungen mit Kapitalwahlrecht. Außerdem dürfen die Leistungen nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres erbracht werden. Auch andere Kapitalanlagen oder Immobilien, welche zur Versorgung im Alter beitragen können, sind insoweit nicht begünstigt.

Hinweis:

Neben diesem Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen wird zusätzlich noch der Sonderausgabenabzug für die Riester-Rente gewährt.

29 Einkommensteuerliche Behandlung von Altersbezügen

a) Leibrenten

Leibrenten, die auf Altersvorsorgeaufwendungen beruhen, werden für alle im Jahr 2005 beginnenden Renten einheitlich bei Arbeitnehmern und Selbständigen zu 50 % besteuert. Von den empfangenen Rentenzahlungen bleiben also 50 % steuerfrei. Daneben wird der Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102 € gewährt. Der dann noch verbleibende steuerpflichtige Betrag der Rente wird mit den übrigen Einkünften der individuellen Einkommensteuer unterworfen.

Dieser steuerbare Anteil der Leibrente wird für jeden neu hinzukommenden Rentenjahrgang ab 2006

- bis zum Jahr 2020 in Schritten von 2 % auf dann 80 % (2020) und
- danach in Schritten von 1 % bis 2040 dann auf 100 %

angehoben.

So beträgt der steuerbare Teil der Rentenzahlungen dann für den Rentnerjahrgang 2006 52 %, für den Rentnerjahrgang 2007 54 % usw. Der sich nach Maßgabe dieser Prozentsätze ergebende steuerbare Betrag der Rente wird für jeden Rentnerjahrgang

dauerhaft festgeschrieben (sog. **Kohortenprinzip**). Mit anderen Worten: Durch die Festlegung des Jahres des Rentenbeginns wird die Besteuerung der Rente bestimmt. Erfasst werden von dieser **nachgelagerten Besteuerung**:

- Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung,
- Renten aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (bspw. Ärzte, Rechtsanwälte); jedoch besteht zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung eine Ausnahmeregelung für die Fälle, in denen vor dem 1.1.2005 mindestens zehn Jahre lang Beiträge geleistet wurden, die über den Höchstbetrag zur gesetzlichen Rentenversicherung hinausgingen. Für diesen Teil kann auf Antrag die Besteuerung mit den abgesenkten Ertragsanteilen erfolgen,
- Renten aus landwirtschaftlichen Alterskassen,
- Renten aus Altersversorgungsverträgen, die nach dem 31.12.2004 abgeschlossen wurden, nur Zahlungen einer monatlichen, auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen Leibrente frühestens ab der Vollendung des 60. Lebensjahres vorsehen und darüber hinaus die Vorsorgeansprüche nicht beleihbar, nicht vererblich, nicht veräußerbar, nicht übertragbar und nicht kapitalisierbar sind.

b) Beamten- und Werkspensionen

Nach Ablauf der Übergangsphase im Jahr 2040 werden Beamten- bzw. Werkspensionen und Renten steuerlich gleich behandelt. Um dies zu erreichen, werden der derzeit gewährte **Versorgungsfreibetrag** erhöht um einen Zuschlag (als Ersatz für den Arbeitnehmerpauschbetrag) für Beamten- und Werkspensionen und der **Altersentlastungsbetrag** für übrige Einkünfte schrittweise für jeden ab 2006 neu in Ruhestand tretenden Jahrgang verringert. Diese Beträge werden dann für jeden Jahrgang dauerhaft festgeschrieben (wobei der Versorgungsfreibetrag als fester €-Freibetrag wirkt, wogegen der Altersentlastungsfreibetrag als prozentualer Freibetrag ausgestaltet wurde). Daneben wird bei Beziehern von Beamten- und Werkspensionen der bisher anzusetzende Arbeitnehmer-Pauschbetrag durch den (deutlich niedrigeren) Werbungskosten-Pauschbetrag der Rentenbezieher (102 €) ersetzt.

c) Steuerliche Behandlung der Leistungen von "konventionellen" privaten Rentenversicherungen

Leistungen aus privaten Leibrentenversicherungen, die die Anforderungen unter a) nicht erfüllen (z.B. Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht oder Kaufpreisrenten), werden wie bisher mit dem Ertragsanteil besteuert. Gegenüber dem bisherigen Recht werden die Ertragsanteile deutlich abgesenkt (z.B. bei einer mit Vollendung des 65. Lebensjahres beginnenden Leibrente von bisher 27 % auf 18 % ab 2005). Die neuen abgesenkten Ertragsanteile gelten ab 1.1.2005 auch für Renten, die sich bereits vor dem 1.1.2005 in der Auszahlungsphase befinden.

d) Kapitallebensversicherungen

Das bisherige Steuerprivileg für **Kapitallebensversicherungen** und Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, falls dieses ausgeübt wird, in Form des Sonderausgabenabzugs und der Steuerfreiheit der Erträge bei einer mindestens 12-jährigen Laufzeit **entfällt** für Verträge, die ab dem 1.1.2005 abgeschlossen werden. Es gibt jedoch folgende **Ausnahme**: Wenn eine Mindestvertragslaufzeit von zwölf Jahren eingehalten wird und die Auszahlung nach Vollendung des 60. Lebensjahres erfolgt, ist der Ertrag nur **zur Hälfte** steuerpflichtig. Als Ertrag in diesem Sinne gilt die - Versicherungsleistung abzüglich der Summe der auf sie entrichteten Beiträge im Erlebensfall (nur der Beitrag für den Todesfallschutz, nicht jedoch der Beitrag für den Berufsunfähigkeitsschutz ist abzugsfähig). Entsprechendes gilt für fondsgebundene Lebensversicherungen.

Hinweis:

Für alle **vor dem 1.1.2005** abgeschlossenen Kapitallebensversicherungen gilt auch über den 1.1.2005 hinaus ein **Bestandsschutz**, welcher die bisherigen steuerlichen Vorteile sichert. Die steuerlichen Rahmenbedingungen für Kapitallebensversicherungen sind zurzeit also noch vergleichsweise günstig. Wird eine solche Anlageform in Erwägung gezogen, so sollte ein Abschluss bis Ende 2004 geprüft werden, um die derzeitigen steuerlichen Privilegien noch zu sichern.

e) Sicherstellung der Besteuerung von Leibrenten

Zur Sicherstellung der künftigen Besteuerung von Leibrenten werden die Versicherungsträger verpflichtet, bestimmte Daten einschließlich einer Identifikationsnummer an eine zentrale Stelle der Finanzverwaltung zu übermitteln (**Rentenbezugsmitteilung**). Somit kann von den Finanzbehörden ein Abgleich mit Steuererklärungen erfolgen und eine eventuelle Steuerpflicht geprüft werden.

f) Auslandsbezug

Die nachgelagerte Besteuerung von Leibrenten birgt für den deutschen Fiskus derzeit noch Probleme für den Fall, dass die Vorsorgeaufwendungen bei der deutschen Einkommensteuer geltend gemacht werden, vor Beginn der Rentenzahlungen der Berechtigten aber in das Ausland verzieht und die Renten dann im Ausland der Besteuerung unterliegen. Eine Lösung dieses Problems kann nur mittels Änderung der zwischenstaatlichen Abkommen erfolgen.

30 Vereinfachungen bei der "Riester-Rente"

Im Bereich der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge ("Riester-Rente") erfolgen Vereinfachungen für die Steuerpflichtigen und für die Anbieter. So wird die **Anzahl der Zertifizierungskriterien** reduziert. Daneben wird der sog. **Dauerzulageantrag** eingeführt. Künftig kann der Zulageberechtigte den Anbieter schriftlich bevollmächtigen, die jährlichen Zulageanträge in elektronischer Form für ihn zu stellen, so dass der Berechtigte insoweit nicht jedes Jahr einen neuen Zulageantrag stellen muss. Daneben wird unabhängig von der Gewährung einer Kinderzulage ein einheitlicher **Sockelförderbetrag** von 60 € eingeführt. Neu ist außerdem, dass bis zu 30 % des zu Beginn der Auszahlungsphase zur Verfügung stehenden Kapitals zur freien Verwendung **entnommen** werden kann.

Für ab dem 1.1.2006 neu abgeschlossene Riester-Verträge werden für die Förderung durch Zulagen und Sonderausgabenabzug sog. **Unisex-Tarife** verbindlich vorgeschrieben, die eine unabhängig vom Geschlecht berechnete Altersversorgung vorsehen.

Hinweis:

Für männliche Versicherungsnehmer werden die neuen Verträge dadurch deutlich an Attraktivität verlieren.

31 Steuerliche Behandlung der betrieblichen Altersversorgung

a) Steuerliche Vereinheitlichung der verschiedenen Durchführungswege

Im Bereich der betrieblichen Altersversorgung bestehen fünf Durchführungswege, nämlich die Direktzusage, die Pensionskasse, die Unterstützungskasse, der Pensionsfonds und die Direktversicherung. Bislang wurden diese verschiedenen Durchführungswege bei der Einkommensteuer teilweise unterschiedlich behandelt. Zukünftig erfolgt unter bestimmten Voraussetzungen dagegen **einheitlich eine volle nachgelagerte Besteuerung**. Auch können zukünftig Abfindungen und Vergütungen von Arbeitszeitguthaben unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei für eine Betriebsrente eingesetzt werden.

b) Wegfall der Pauschalbesteuerung bei Direktversicherungen

Ein wesentlicher Vorteil von **Direktversicherungen** ist bislang die Möglichkeit, bis zu bestimmten Höchstbeträgen unter bestimmten Voraussetzungen die Lohnsteuer mit einem Steuersatz von 20 % pauschal zu berechnen. Dieser Vorteil entfällt für Neuabschlüsse ab dem 1.1.2005. Stattdessen werden diese Beiträge zu kapitalgedeckten Direktversicherungen, bei denen eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans vorgesehen ist, wie derzeit bereits Beiträge an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds bis zu maximal 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung - unter bestimmten Umständen erweitert um einen Zusatzbetrag - steuerfrei gestellt.

Hinweis:

Auch insoweit gilt für Abschlüsse bis zum 31.12.2004 aus Vertrauensschutzgründen die oftmals günstigere Altregelung fort. Für den Einzelfall sollte daher geprüft werden, ob noch ein Abschluss einer solchen Versicherung sinnvoll ist. Für Direktversicherungen, die bis zum 31.12.2004 abgeschlossen werden und die kapitalgedeckt sind und keine Kapitalversicherungen, sondern Rentenzusagen sind, bleibt es auf Antrag bei der Pauschalbesteuerung, wenn der Arbeitnehmer auf die Steuerfreiheit verzichtet.

c) Mitnahmemöglichkeit erworbener Betriebsrenten

Vereinfacht wird die **Mitnahmemöglichkeit erworbener Betriebsrentenansprüche** im Falle eines Arbeitgeberwechsels. Besteht Einvernehmen zwischen den Beteiligten, so ist es zukünftig möglich, dass der neue Arbeitgeber die bisherige Versorgungszusage

übernimmt oder die Anwartschaften auf den neuen Arbeitgeber übertragen werden und dem Arbeitnehmer eine wertgleiche Zusage gegeben wird. In diesen Übertragungsfällen wird eine Besteuerung ausgeschlossen, wenn der Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung nicht durch den Wechsel geändert wird. Wird dagegen von einem externen Durchführungsweg (Pensionsfonds, Pensionskasse oder Direktversicherung) auf einen internen Durchführungsweg (Direktzusage oder Unterstützungskasse) oder umgekehrt gewechselt, kommt es zu einem steuerlichen Zufluss (die gesetzliche Regelung ist in diesem Punkt unvollständig).

Für Direktzusagen und Ansprüche aus einer Unterstützungskasse besteht jedoch auch zukünftig kein Rechtsgrund auf Übertragung.