Mandantenrundschreiben 05/2002

1 Steuernummer und andere Angaben in Rechnungen

2 Aktuelle Gesetzesänderungen

3 Keine Steuerhinterziehung, wenn nachträglich "gefundene" Wertpapiere des Verstorbenen nicht dem Finanzamt gemeldet werden

4 Erbschaftsteuerpflicht bei "befreienden Lebensversicherungen"

5 Trinkgelder steuerfrei

6 Haftung für Sozialversicherungsbeiträge des Subunternehmers

7 Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei gewerblichen Einkünften

8 Auch privat genutzte Kfz

9 Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen

10 Teilwertabschreibung bei Zahlung eines Überpreises?

11 Steuervorteile durch Dividenden-Stripping?

12 Unterschiedliche Prüfungshäufigkeit bei steuerlichen Außenprüfungen

13 Haftung bei Barverkaufsrechnungen ohne Empfängerbezeichnung

14 Umsatzsteuer

15 Pensions- und Tantiemezusagen an Arbeitnehmer-Ehegatten

16 Übergangsgewinn bei Einbringung einer Einzelpraxis

17 Ansatz pauschaler Kontoführungsgebühren

18 Fahndung nach Spekulationsgewinnen

19 Zufluss von Kapitaleinnahmen bereits durch Gutschrift?

20 Anschaffungsnahe Aufwendungen - Neue höchstrichterliche Rechtsprechung

21 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten

22 Betriebsaufspaltung allein wegen Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlage: Erneute Verlängerung der Übergangsfrist

23 Verschärfende Rechtsprechung zur Verlustnutzung einer GmbH: Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung

24 Verdeckte Gewinnausschüttung

25 Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft

26 Ladung zur Gesellschafterversammlung

27 Haftung: Haftungsbegrenzung bei Einlagenrückgewähr auf den Betrag des Stammkapitals

1 Steuernummer und andere Angaben in Rechnungen

Das Bundesfinanzministerium hat sich zu einer der umstrittensten gesetzlichen Regelungen der letzten Jahre geäußert (Schreiben vom 28.6.2002, Aktenzeichen IV B 7 - S 7280 - 151/02).

Worum geht es? Anlass für das lange erwartete neue Schreiben des Bundesfinanzministeriums ist die durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz eingeführte Verpflichtung, wonach auf den **ab 1.7.2002** ausgestellten Rechnungen jeder umsatzsteuerliche Unternehmer seine Steuernummer anzugeben hat. Diese Verpflichtung soll den Umsatzsteuerbetrug einschränken.

An der gesetzlichen Verpflichtung, die Steuernummer auf den Rechnungen anzugeben, wird insbesondere **kritisiert,** dass die Finanzbehörden bislang **telefonische Auskünfte** über die steuerlichen Verhältnisse eines Steuerpflichtigen erteilten, wenn der Anrufer sich quasi durch Nennung der Steuernummer als Berechtigter legitimierte. Denn bisher war die Steuernummer in der Regel nur dem Steuerpflichtigen und seinem Berater bekannt. Wenn jedoch zukünftig die Steuernummer auf den Rechnungen auszuweisen ist, kann sie praktisch jeder erfahren. Fragwürdig ist die Verpflichtung ebenfalls dann, wenn die Steuernummer eines Unternehmers auch die gemeinsame **eheliche Steuerveranlagung** betrifft. Dasselbe gilt für die Tatsache, dass die Steuernummer Einblick in die **gesamten** steuerlichen Verhältnisse verschafft, und nicht nur Aufschluss über die Umsatzsteuer gibt.

Hinweis:

Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums klärt nun zumindest einige der umsatzsteuerlichen Zweifelsfragen, die durch das neue Gesetz aufgeworfen wurden. Zu kritisieren ist aber der späte Zeitpunkt der Veröffentlichung des Schreibens. Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums mit Datum vom 28.6.2002 kommt zwar formal noch rechtzeitig vor Wirksamwerden der Verpflichtung ab dem 1.7.2002, aber praktisch zu spät als dass sich ein Unternehmer noch darauf hätte einrichten können. Im Bundessteuerblatt, dem amtlichen Organ des Bundesfinanzministeriums, wurde es erst Wochen später veröffentlicht.

a) Folgen einer Nichtangabe der Steuernummer

Nach der Äußerung des Bundesfinanzmininsteriums ist die Angabe der Steuernummer weder bei Rechnungen noch bei Gutschriften Voraussetzung für den **Vorsteuerabzug.**

Hinweis:

Diese klare Aussage des Bundesfinanzmininsteriums ist erfreulich. Zumindest bei Gutschriften konnte der Gesetzeswortlaut durchaus auch anders verstanden werden. Obwohl die Finanzgerichte grundsätzlich nicht an Schreiben der Finanzverwaltung gebunden sind, dürfte jetzt insoweit Rechtssicherheit bestehen.

Da die Angabe der Steuernummer allerdings gesetzlich vorgeschrieben ist, kann sich die Frage stellen, ob das Fehlen oder die Unrichtigkeit Auswirkungen außerhalb des Umsatzsteuerrechts - beispielsweise für den ertragsteuerlichen **Betriebsausgabenabzug** oder für die zivilrechtliche **Fälligkeit von Forderungen** - haben kann. Dazu sagt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums nichts. Sinn des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes war es jedenfalls nicht, den Betriebsausgabenabzug zu beschränken, sondern den Umsatzsteuerbetrug durch Kontrollmöglichkeiten einzudämmen.

Hinweis:

Nach Äußerungen aus der Finanzverwaltung sollen Unternehmer, die ihre Steuernummer nicht angeben, verstärkt mit Überprüfungen z.B. durch die **Betriebsprüfung** zu rechnen haben. Außerdem ist zu erwarten, dass zahlungsunwillige Unternehmen die Begleichung von Rechnungen ohne Steuernummer verweigern bzw. verzögern.

b) Welche Unternehmer müssen die Steuernummer angeben?

Das Bundesfinanzministerium weist darauf hin, dass jeder Unternehmer, dem von einem inländischen Finanzamt eine Steuernummer erteilt wurde und der Rechnungen ausstellt, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist, zur Angabe der Steuernummer in der Rechnung verpflichtet ist. Das gilt auch für Rechnungen über land- und forstwirtschaftliche Umsätze, die der Durchschnittsbesteuerung unterliegen.

Ausdrücklich nicht verpflichtet zur Angabe der Steuernummer sind umsatzsteuerliche **Kleinunternehmer,** bei denen die Umsatzsteuer nicht erhoben wird. Dasselbe gilt für Unternehmer, die über **nicht umsatzsteuerbare** oder **umsatzsteuerfreie** Umsätze sowie Umsätze, für die der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach **§ 13b des Umsatzsteuergesetzes** ist, abrechnen.

Im Fall eines umsatzsteuerlichen **Organschaftsverhältnisses** zwischen einem Mutter- und einem Tochterunternehmen gilt Folgendes: Die Organgesellschaft (also die eingegliederte Tochterkapitalgesellschaft) hat in ihren Rechnungen die für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilte Steuernummer des Organträgers (also des "Mutterunternehmens") anzugeben.
Hinweis:
Dadurch könnte Konkurrenten ersichtlich sein, welches Unternehmen zu welcher Unternehmensgruppe gehört.
c) Welche Steuernummer ist gemeint?
Hat das Finanzamt für Zwecke der Umsatzbesteuerung eine gesonderte Steuernummer erteilt, ist diese anzugeben. Ansonsten ist die für Zwecke der Besteuerung vom inländischen Finanzamt erteilte (allgemeine) Steuernummer maßgeblich. Nicht ausreichend ist die Angabe der vom Bundesamt für Finanzen erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.
Hinweise:
Die Verpflichtung zur Angabe der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** bei bestimmten Binnenmarktumsätzen wie innergemeinschaftlichen Lieferungen besteht unabhängig von der neuen Verpflichtung zur Angabe der Steuernummer.
Obwohl die Steuernummern in der Finanzverwaltung nicht einheitlich vergeben werden, muss das zuständige Finanzamt nicht in die Rechnung aufgenommen werden.
Gelegentlich ändert das Finanzamt die einmal erteilte Steuernummer, z.B. bei Verlagerung des Unternehmenssitzes sowie bei Umstrukturierungen innerhalb der Finanzverwaltung oder beim Unternehmen. Dann ist nur noch die neue Steuernummer anzugeben. Dies ist auch bei der Abrechnung mit Gutschriften - wobei die Steuernummer des Gutschriftsempfängers anzugeben ist - zu beachten.
In manchen Branchen (z.B. Reisebüros, Tankstellen) werden Umsätze (nur) **vermittelt.** Dann ist die Steuernummer des tatsächlich leistenden Unternehmers (Touristikunternehmen, Mineralölgesellschaft) anzugeben. Werden eigene und vermittelte Umsätze in einer Rechnung aufgeführt, kann der jeweilige Umsatz durch speziell erläuterte Symbole oder Kennziffern der jeweiligen Steuernummer zugeordnet werden.
d) Was gilt als Rechnung?
Die Steuernummer ist nur in **Rechnungen** anzugeben. Eine Verpflichtung zur Angabe der Steuernummer in sonstigen Geschäftsbriefen besteht danach nicht.
Als Rechnungen gelten allerdings auch **Gutschriften.** In Gutschriften hat der Gutschriftsaussteller (also der Empfänger der Leistung, über die abgerechnet wird) die Steuernummer des Gutschriftsempfängers (also des leistenden Unternehmers) anzugeben. Das kann auf praktische Schwierigkeiten stoßen, wenn der Gutschriftsempfänger seine Steuernummer nicht nennen will.
Hinweis:
Da der Ausweis der Steuernummer immerhin gesetzlich vorgeschrieben ist, kann es sich empfehlen, den Gutschriftsempfänger schriftlich zur Bekanntgabe seiner Steuernummer aufzufordern bzw. eine Weigerung des Gutschriftsempfängers, seine Steuernummer mitzuteilen, (zumindest intern) zu dokumentieren. Da nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.6.2002 der Vorsteuerabzug ausdrücklich auch bei Gutschriften nicht gefährdet ist, wenn die Steuernummer fehlt, besteht jedenfalls umsatzsteuerlich zur Zeit kein Grund, bei Verweigerung der Bekanntgabe der Steuernummer die Gutschrift zu unterlassen.
Auch eine **elektronische Abrechnung** i.S.d. Umsatzsteuergesetzes gilt als Rechnung und muss die Steuernummer aufweisen.
In **Kleinbetragsrechnungen** (Gesamtbetrag bis einschließlich 100 €) und **Fahrausweisen** kann auf die Angabe der Steuernummer verzichtet werden.
Unter bestimmten Voraussetzungen sind u.a. auch **Verträge** (z.B. insbesondere Leasing- oder **Mietverträge**) als Rechnungen anzusehen. Nach dem 30.6.2002 geschlossene Verträge müssen dann die Steuernummer des leistenden Unternehmers enthalten.
Ein Hinweis auf andere Unterlagen soll nach dem Schreiben des Bundesfinanz-ministeriums vom 28.6.2002 nicht ausreichend sein.
e) Ausblick
Voraussichtlich spätestens **ab dem 1.1.2004** sind weitere Änderungen hinsichtlich der Rechnungsausstellung zu erwarten, denn der Rat der Europäischen Gemeinschaften hat eine entsprechende Richtlinie (vom 20.12.2001, Aktenzeichen 2001/115/EG) verabschiedet. Beispielsweise soll dann jede Rechnung das **Ausstellungsdatum,** den

anzuwendenden **Steuersatz** sowie eine einmalig vergebene, fortlaufende **Rechnungsnummer** aufweisen. Außerdem ist dann die Angabe der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** bzw. einer sog. **Steuerregisternummer** als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug zu erwarten. Der deutsche Gesetzgeber hat die Richtlinie bis zum 1.1.2004 umzusetzen.
Hinweis:
Z.B. bei der Entwicklung eines Abrechnungssystems und der Gestaltung von Rechnungsformularen kann es sich empfehlen, die zu erwartenden gemeinschaftsrechtlich veranlassten Änderungen zu berücksichtigen.

2 Aktuelle Gesetzesänderungen

Große Steuergesetzänderungen waren in diesen Sommer auf Grund des Wahltermins nicht zu realisieren. Dennoch wurden insbesondere vier Gesetzesverfahren, nämlich betreffend das sog. Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz, das sog. Altfahrzeug-Gesetz, das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern sowie das Parteiengesetz genutzt, um Änderungen von Steuergesetzen vorzunehmen, wobei es sich überwiegend um redaktionelle Änderungen und Korrekturen von im letzten Jahr beschlossenen steuerlichen Regelungen handelt. Hervorzuhebende Änderungen sind:
- Die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch natürliche Personen kann innerhalb bestimmter Sperrfristen (ausnahmsweise) voll steuerpflichtig sein. In diesen Fällen wird nunmehr der volle Abzug von Anschaffungskosten und Veräußerungskosten zugelassen. Veräußerungsverluste werden allerdings nur hälftig berücksichtigt.
- Die Möglichkeit der in bestimmten Grenzen steuerneutralen Übertragung von bei der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen durch Personenunternehmen aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungskosten von anderen Anteilen an Kapitalgesellschaften, Gebäuden und abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern wird auf die Übertragung auf selbst hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter und hergestellte Gebäude ausgedehnt.
- Der Haushaltsfreibetrag bei der Einkommensteuer, welcher stufenweise bis zum Veranlagungszeitraum 2004 ausläuft, kann nunmehr auch dann noch in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen erst nach dem Veranlagungszeitraum 2001 erfüllt sind.
- Die vom Gesetzgeber versehentlich vor In-Kraft-Treten wieder überschriebene Regelung, wonach u.a. die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine nicht unmittelbar beteiligte natürliche Person der Gewerbesteuer unterliegt, wird wieder eingeführt.
- Das Grunderwerbsteuergesetz wurde an eine Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuches durch das Schuldrechtsmodernisierungsgesetz angepasst, damit es bei einer Kaufpreisminderung wegen des Rechtsmangels eines erworbenen Grundstücks auch zu einer Herabsetzung der Grunderwerbsteuer kommt.
- Der Verbrechenstatbestand der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung wird auf besonders schwere Fälle beschränkt und bei Erstattung einer Selbstanzeige wird lediglich ein minder schwerer Fall angenommen.
- Eingeführt wird eine Regelung hinsichtlich der Ansammlung von Rückstellungen für gesetzliche Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen (z.B. Altfahrzeugen).
- Durch das Achte Gesetz zur Änderung des Parteiengesetzes kommt es zur Anhebung der Höchstbeträge für steuerlich zu berücksichtigende Zuwendungen an politische Parteien. Der Höchstbetrag der progressionsunabhängigen Steuerermäßigung in Höhe von 50 % der geleisteten Zuwendungen wird auf 825 € (zusammenveranlagte Ehegatten: 1 650 €) angehoben. Der diese Höchstbeträge übersteigende, im Rahmen der Sonderausgaben absetzbare Betrag erhöht sich auf 1 650 € (zusammenveranlagte Ehegatten: 3 300 €).
- Durch das Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern werden mit Wirkung ab dem 1.1.2002 Trinkgelder anlässlich von Arbeitsleistungen in unbegrenzter Höhe steuerfrei gestellt.

3 Keine Steuerhinterziehung, wenn nachträglich "gefundene" Wertpapiere des Verstorbenen nicht dem Finanzamt gemeldet werden

Der Bundesfinanzhof traf eine günstige Entscheidung für eine Erbin. Nach dem Tod der Mutter wurde auf Grund eines vom Nachlassgericht eröffneten Testaments deren Tochter Alleinerbin. Das **Nachlassgericht** zeigte dem zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt unter Beifügung einer Abschrift des Testaments den Erwerb von Todes wegen an. Ferner teilte das Nachlassgericht mit, dass die Gebühr für die Eröffnung des Testaments nach einem Wert von 50 000 DM berechnet worden sei. Diesen Wert hatte die **Alleinerbin** gegenüber dem Nachlassgericht als Wert des Nachlasses angegeben. Das Erbschaftsteuerfinanzamt **verzichtete** im Hinblick auf die Freibeträge **auf** die Anforderung einer **Erbschaftsteuererklärung**. Jahre später stellte sich auf Grund Auffindens weiterer Nachlassgegenstände und einer Selbstanzeige der Alleinerbin heraus, dass der Nachlass einen Gesamtwert von 3,2 Mio. DM gehabt hatte.
Das Finanzamt verlangte wegen Hinterziehung von Erbschaftsteuer **Hinterziehungszinsen.** Der Bundesfinanzhof lehnte dies mit Urteil vom 30.1.2002 (Aktenzeichen II R 52/99) ab. Die Festsetzung von Hinterziehungszinsen setzt das Vorliegen einer **Steuerhinterziehung** voraus. Eine Steuerhinterziehung liegt zum einen dann vor, wenn jemand den **Finanzbehörden** oder **anderen Behörden** über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben macht.
Die Alleinerbin hat gegenüber dem **Nachlassgericht** für dessen Geschäftswertermittlung den Wert des Nachlasses objektiv unrichtig mit 50 000 DM angegeben. Damit hat sie weder gegenüber dem Erbschaftsteuerfinanzamt noch gegenüber einer anderen Behörde über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht. Denn das Nachlassgericht ist keine andere Behörde in diesem Sinne. Hierzu zählen nur solche Behörden, die steuerlich erhebliche Entscheidungen treffen.
Des Weiteren begeht eine Steuerhinterziehung auch derjenige, der **pflichtwidrig** die Finanzbehörden über steuerlich erhebliche Tatsachen **in Unkenntnis lässt.** Die Alleinerbin war gegenüber dem Erbschaftsteuerfinanzamt weder anzeige- noch hinweispflichtig. Zwar ist grundsätzlich jeder der Erbschaftsteuer unterliegende Erwerb vom Erwerber **binnen einer Frist von drei Monaten** nach erlangter Kenntnis **anzuzeigen.** Dies gilt aber dann nicht, wenn der Erwerb auf einem vom Nachlassgericht eröffneten und dem Finanzamt zugegangenen Testament beruht.
Hinweis:
Eine **Erbschaftsteuererklärung** war von der Alleinerbin ebenfalls nicht einzureichen, da sie hierzu vom Erbschaftsteuerfinanzamt nicht eigens aufgefordert worden war. Mangels Anzeige- und Erklärungspflicht war die Alleinerbin auch nicht verpflichtet, später die Unrichtigkeit von Angaben anzuzeigen oder eine entsprechende Richtigstellung vorzunehmen.

4 Erbschaftsteuerpflicht bei "befreienden Lebensversicherungen"

Der als Angestellter beschäftigte Erblasser hatte zur Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung eine Lebensversicherung abgeschlossen. Mit seinem Tode zahlte die Versicherungsgesellschaft seiner bezugsberechtigten Witwe und Alleinerbin die Lebensversicherung aus.
Versorgungsansprüche der Hinterbliebenen von Beamten, Richtern und Soldaten bzw. Versorgungsansprüche der Hinterbliebenen aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder einer berufständischen Versorgungseinrichtung mit Zwangsmitgliedschaft **unterliegen nicht der Erbschaftsteuer.** Gleiches gilt auch für Versorgungsansprüche der Hinterbliebenen aus der betrieblichen Altersversorgung. Strittig war nun, ob dies auch für Leistungen an die Hinterbliebenen aus einer vom Erblasser abgeschlossenen "befreienden Lebensversicherung" gilt. Dies hat der Bundesfinanzhof mit seiner Entscheidung vom 24.10.2001 (Aktenzeichen II R 10/00) verneint. Leistungen aus einer "befreienden Lebensversicherung" unterliegen seiner Auffassung nach der Erbschaftsteuer.
Eine Gleichbehandlung mit Versorgungsansprüchen Hinterbliebener auf Grund beamtenrechtlicher, rentenversicherungsrechtlicher oder berufsständischer Versorgungsregelungen ist nicht zulässig, da der Versicherungsnehmer bis zum Eintritt des Versicherungsfalls über die Lebensversicherung - im Gegensatz zu den oben genannten Ansprüchen - jederzeit **uneingeschränkt dispositionsbefugt** bleibt. So kann er z.B. den Lebensversicherungsvertrag kündigen oder die Einsetzung des Hinterbliebenen als Bezugsberechtigten ändern, ohne dass dies Auswirkungen auf die erfolgte Befreiung von der Mitgliedschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung hätte.

Hinweis:
Eine Befreiung von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung z.B. durch Abschluss einer vergleichbaren Lebensversicherung kommt nur in den ausdrücklich im Gesetz geregelten Fällen in Betracht.

5 Trinkgelder steuerfrei

Mit dem Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern hat der Gesetzgeber bestimmte Trinkgelder **rückwirkend zum 1.1.2002** von der Steuerpflicht freigestellt. Bei Erstellung dieses Rundschreibens ist das Gesetz noch nicht verkündet worden. Der Bundesrat hat aber beschlossen, dem vom Bundestag verabschiedeten Gesetz zuzustimmen, so dass seiner Verkündung nichts mehr im Wege steht.
Bislang sind **freiwillige** Trinkgelder steuerfrei, die dem Arbeitnehmer von Dritten gezahlt werden, ohne dass ein Rechtsanspruch darauf besteht, soweit sie 1 224 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Übersteigt das freiwillige Trinkgeld diese Grenze, ist der übersteigende Betrag lohnsteuerpflichtig. Das Beitragsrecht der Sozialversicherung folgt dem Steuerrecht.
Nach dem neuen Gesetz sind nunmehr Trinkgelder steuerfrei,
"die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist".
Die Befreiungsregelung gilt für **Arbeitnehmer,** nicht also z.B. für **selbständige** Taxifahrer.
Keine Rechtsänderung tritt dagegen ein bezüglich der Trinkgelder, auf die der Arbeitnehmer einen **Rechtsanspruch** hat. Diese sind auch bei begünstigten Arbeitnehmern weiterhin in voller Höhe lohnsteuerpflichtig.
Hinweise:
- Bislang wird häufig über die Höhe der lohnsteuerpflichtigen freiwilligen Trinkgelder gestritten. Die Finanzverwaltung schätzt die steuerpflichtigen Trinkgelder oftmals. Der Arbeitgeber konnte für den nachträglich festgestellten steuerpflichtigen Arbeitslohn gegebenenfalls in Haftung genommen werden. Dies galt nicht, wenn der Arbeitnehmer unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hatte.
- Streitigkeiten über die Höhe der freiwilligen Trinkgelder und die Auslösung von Haftungstatbeständen ergeben sich (rückwirkend) für die in 2002 verwirklichten Tatbestände nicht mehr, wenn die neue Befreiung greift. Der Arbeitgeber benötigt künftig keine Erklärung des Arbeitnehmers über die Höhe des monatlich erzielten Trinkgeldes mehr.
- Nachforderungen beim Arbeitnehmer und Schätzungen von freiwilligen Trinkgeldern als zusätzlichen steuerpflichtigen Arbeitslohn werden von den Wohnsitzfinanzämtern nicht mehr betrieben werden.

6 Haftung für Sozialversicherungsbeiträge des Subunternehmers

Der Gesetzgeber hat das Gesetz zur Erleichterung der Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit verabschiedet.
Danach **haftet** ein **Bauunternehmer,** der einen Subunternehmer direkt beauftragt, künftig für die Abführung der **Sozialversicherungsbeiträge dieses Subunternehmers** oder eines von ihm beauftragten Verleihers wie ein selbstschuldnerischer Bürge.
Diese Haftungsregelung greift lediglich bei Bauwerken ab einem geschätzten **Auftragsvolumen von 500 000 €.**
Hinweis:
Die Haftung des Generalunternehmers entfällt, wenn er nachweist**,** dass er ohne eigenes Verschulden davon ausgehen konnte, dass der Subunternehmer oder der von ihm beauftragte Verleiher seine Zahlungspflicht erfüllt. Der Generalunternehmer haftet nur dann über den ersten Subunternehmer hinaus, wenn die Beauftragung des ersten Subunternehmers bei verständiger Würdigung der Gesamtumstände zur Umgehung der Haftung geschieht.
Das Gesetz tritt am 1.8.2002 in Kraft. Zunächst war der 1.6.2002 als Anwendungsbeginn vorgesehen. Wegen des verzögerten Gesetzgebungsverfahrens konnte dieser Zeitpunkt jedoch nicht gehalten werden.

7 Pauschale Gewerbesteueranrechnung bei gewerblichen Einkünften

a) Neuregelung durch das Steuersenkungsgesetz
Das Steuersenkungsgesetz hat Kapitalgesellschaften durch die deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % und die Einführung des Halbeinkünfteverfahrens entlastet. Wesentliche Neuregelung bei den Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) war die Einführung der **Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften,** welche erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 in Anspruch genommen werden kann. Ziel dieser Steuerermäßigung ist eine weitgehende Entlastung dieser Unternehmen von der Gewerbesteuer.
b) Wirkung der Steuerermäßigung
Nach wie vor wird Gewerbesteuer erhoben, wobei sich deren Höhe nach dem Gewerbeertrag des Unternehmens und dem Gewerbesteuer-Hebesatz der jeweiligen Gemeinde bestimmt. Eine Entlastung erfolgt aber in zweifacher Weise:
- Die Gewerbesteuer ist **abzugsfähige Betriebsausgabe,** mindert also die steuerliche Bemessungsgrundlage insbesondere bei der Einkommensteuer des Einzelunternehmers bzw. der Gesellschafter einer OHG oder KG.
- Auf Ebene des Einzelunternehmers oder der Gesellschafter einer Personengesellschaft (z.B. GbR, OHG oder KG) kann bei gewerblichen Einkünften eine **Steuerermäßigung** in Anspruch genommen werden. Diese beträgt grds. das **1,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrages.**
Die Wirkung dieser Entlastungsmechanismen ist vor allem abhängig von dem individuellen Steuersatz und dem anzuwendenden Gewerbesteuer-Hebesatz, welcher von der Gemeinde festgelegt wird, in der das Unternehmen betrieben wird. In vielen Fällen tritt die gewünschte Entlastungswirkung nicht vollkommen oder sogar gar nicht ein, wobei Gestaltungen Abhilfe schaffen können. Daneben wirft die neu geschaffene Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften vielfältige Zweifelsfragen auf. Jüngst hat das Bundesministerium der Finanzen mit dem Schreiben vom 15.5.2002 (Aktenzeichen IV A 5 - S 2296 a - 16/02) die Auffassung der Finanzverwaltung zu dieser Steuerermäßigung dargelegt.
c) Problembereiche der Steuerermäßigung bei Einzelunternehmen
Die Entlastung von der Gewerbesteuer fällt umso höher aus, je höher der individuelle - Einkommensteuersatz und je geringer der jeweilige Gewerbesteuer-Hebsatz ist. Bei üblichen Gewerbesteuerhebesätzen zwischen 370 % und 425 % erfolgt allerdings selbst bei Anwendung des einkommensteuerlichen Spitzensatzes keine vollständige Entlastung von der Gewerbesteuer.
Beispiel (in €):

	gewerbliche Einkünfte	**nichtgewerbliche Einkünfte**
Gewinn (vor Gewerbesteuer)	200 000	200 000
Gewerbesteuer-Messbetrag	6 310	-
Gewerbesteuer (Hebesatz 400 %)	25 240	-
Gewinn (nach Gewerbesteuer)	174 760	200 000
Einkommensteuer (ESt-Satz 48,5 %)	84 758	97 000
Steuerermäßigung (1,8 x 6 310)	11 358	-
Gewinn nach Steuern	101 360	103 000
Steuerbelastung in %	49,32 %	48,50 %

Hinweis:
Aus diesem Grunde empfiehlt es sich i.d.R. nach wie vor, eine Gewerblichkeit möglichst zu vermeiden. Somit hat die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen

Einkünften immer noch Bedeutung, wenn auch die Konsequenzen aus einer Einstufung als gewerbliche Einkünfte bei weitem nicht mehr so gravierend sind.
Die Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften, welche dem Einzelunternehmer bei dessen Einkommensteuer gewährt wird, birgt vielfältige Probleme, welche dazu führen können, dass die Steuerermäßigung nur teilweise oder sogar gar nicht gewährt wird und damit Steuerermäßigungspotential endgültig verloren geht. Probleme ergeben sich beispielsweise dann, wenn **mehrere Gewerbebetriebe** bestehen und diese **teilweise Verluste** ausweisen, wenn aus **anderen Einkunftsquellen Verluste** realisiert werden oder auch im Falle eines **Verlustrücktrages.**
Hinweis:
In diesen Fällen sollte geprüft werden, ob durch eine Begrenzung des Verlustabzuges oder durch Wahl einer getrennten Veranlagung ein Steuervorteil erzielt werden kann.
Empfehlenswert ist eine möglichst exakte vorausschauende Steuerplanung, um ggf. Gestaltungsspielräume zu nutzen. Beratungsbedarf besteht generell dann, wenn aus einzelnen Einkunftsquellen Verluste erzielt werden oder auch dann, wenn Einkünfte in Deutschland nicht der Besteuerung unterliegen.
d) Problembereiche der Steuerermäßigung bei Personengesellschaften
Zusätzliche Problembereiche ergeben sich bei Personengesellschaften daraus, dass die einzelnen Gesellschafter die Ermäßigung gesetzlich zwingend anteilig im Verhältnis des **allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels** trifft, während die Verteilung des Gewinns der Personengesellschaft für steuerliche Zwecke auf Grund von Vorabgewinnen oder auch von Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen o.ä. hiervon deutlich abweichen kann. Hierdurch bedingt kann die Steuerermäßigung unter Umständen nicht oder nicht in dem gewünschten Umfang ausgenutzt werden.
Hinweis:
Auch dies bedarf einer individuellen Beratung, um Problembereiche zu ermitteln und ggf. durch entsprechende Gestaltungen Abhilfe zu schaffen.
Soweit der Gesellschaftsvertrag eine Steuerklausel dergestalt vorsieht, dass der Gewerbesteueraufwand von den Gesellschaftern nach einem individuellen Schlüssel getragen werden soll, sollte geprüft werden, ob eine Anpassung an die neue Rechtslage erforderlich ist.

8 Auch privat genutzte Kfz

a) Dienstfahrzeug wird nur einmal versteuert
Steht **ein** betriebliches Kfz **mehreren Arbeitnehmern** zur privaten Nutzung zur Verfügung, beläuft sich der zu ermittelnde geldwerte Vorteil für jeden Kalendermonat auf **insgesamt** 1 % des inländischen Listenpreises des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer.
Der ermittelte Vorteil ist in diesen Fällen entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten **aufzuteilen.** Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.5.2002 (Aktenzeichen VI R 132/00).
Im Urteilsfall nutzten beide Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH ein und dasselbe Fahrzeug. Fahrtenbücher wurden nicht geführt, sodass die Besteuerung nach der sog. 1 %-Methode erfolgte. Das Finanzamt wollte bei **beiden** Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils 1% des inländischen Brutto-Listenpreises als steuerpflichtigen Lohn erfassen.
Demgegenüber stellte der Bundesfinanzhof jetzt klar, dass sich der pauschaliert ermittelte geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, das mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung steht, für jeden Kalendermonat auf insgesamt 1 % des inländischen Listenpreises des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer **(fahrzeugbezogen)** beläuft. Dieser Gesamtwert ist nach Köpfen auf die Nutzungsberechtigten aufzuteilen.
b) Elektronisches Fahrtenbuch: Ordnungsmäßigkeit wird leicht versagt!
Ein mit PC geführtes Fahrtenbuch ist nur dann ordnungsgemäß, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder zumindest dokumentiert werden. So entschied das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenat Freiburg, mit Urteil vom 27.2.2002 (Aktenzeichen 2 K 235/00, rechtskräftig).
Die private Nutzung eines Kfz ist für jeden Kalendermonat grundsätzlich mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen (sog. **1 %-Methode**).

Die Privatnutzung kann abweichend hiervon mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstandenen Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäß geführtes **Fahrtenbuch** nachgewiesen werden.
Das Finanzgericht hat sich in diesem Urteilsfall mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein unter Zuhilfenahme eines PCs erstelltes Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird danach nur dann anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. **Nachträgliche Änderungen** müssen technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Hiermit soll erreicht werden, dass eine (nicht überprüfbare) nachträgliche Änderung verhindert wird. Denn ansonsten hätte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, das Jahresergebnis seiner PC-Eingaben - anders als bei einem z.B. handschriftlich geführten Fahrtenbuch - nachträglich spurlos zu ändern.

9 Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen hat große wirtschaftliche Bedeutung. Dies gilt für die **laufenden Erträge und Aufwendungen,** insbesondere aber für mögliche **Veräußerungsgewinne,** welche im Privatvermögen grundsätzlich nicht der Besteuerung unterliegen, im Betriebsvermögen aber steuerlich erfasst werden. Somit sollte die Zuordnung durch den Steuerpflichtigen **eindeutig** erfolgen, um ungewünschte Besteuerungsergebnisse zu vermeiden.
Entscheidend ist hierbei der **nach außen erkennbare Nutzungswille** des Steuerpflichtigen, wie der Bundesfinanzhof jüngst in dem Beschluss vom 5.3.2002 (Aktenzeichen IV B 22/01) betonte. Die Widmung eines Wirtschaftsguts zu betrieblichen Zwecken wird in der Regel zum Ausdruck gebracht
- durch die Aktivierung dieses Wirtschaftsgutes (Buchung der Anschaffungskosten) und
- durch die Erfassung der mit diesem Wirtschaftsgut zusammenhängenden **Aufwendungen und Erträge** in der Buchführung des Betriebes.

10 Teilwertabschreibung bei Zahlung eines Überpreises?

Betriebsgrundstücke (Grund und Boden) zählen zu den **nicht abnutzbaren** Wirtschaftsgütern. Nicht selten muss aber auch für Betriebsgrundstücke festgestellt werden, dass der Buchwert über dem aktuellen Verkehrswert liegt und daher die Vornahme einer sog. **Teilwertabschreibung** zu prüfen ist. Gegenüber der Finanzverwaltung ist eine solche Teilwertabschreibung regelmäßig **schwer durchsetzbar.** Aktuell hatte der Bundesfinanzhof die Frage zu entscheiden, ob ein beim Erwerb bezahlter **überhöhter** Kaufpreis für ein Grundstück eine Teilwertabschreibung rechtfertigt. In dem Urteil vom 7.2.2002 (Aktenzeichen IV R 87/99) wurde dies abgelehnt.
Grundsätzlich ist der Grund und Boden mit den **Anschaffungskosten** anzusetzen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gilt die **Vermutung,** dass der Teilwert eines nicht abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens den Anschaffungskosten entspricht. Ist allerdings der Teilwert, also der Preis, den ein gedachter Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das Grundstück ansetzen würde, aus objektiven Gründen niedriger, so ist eine Teilwertabschreibung vorzunehmen.
Die Vermutung ist durch den Steuerpflichtigen **widerlegbar,** wenn der **Nachweis** erbracht wird, dass sich
- der Erwerb als **Fehlmaßnahme** erwiesen hat, weil das Grundstück nicht in der geplanten Weise genutzt werden kann (z.B. wenn der Erwerber die wertbildenden Faktoren falsch eingeschätzt hat, weil eine Umwidmung zu Bauland unterbleibt, oder weil die Bebauungsmöglichkeiten wegen falsch eingeschätzter Topographie oder Bodenbeschaffenheiten nicht den Planungen entsprechen), oder
- der Wert des Grundstücks unter den Buchwert gesunken ist (z.B. wegen Änderungen des Bebauungsplanes hinsichtlich der Nutzungsmöglichkeiten, negative allgemeine Markteinflüsse, Bau einer Straße oder eines Gewerbegebietes in unmittelbarer Nähe, Schädigung des Grundstücks durch Hochwasser oder chemische Verunreinigungen).
Hat der Erwerber aus subjektiven Gründen (Vorteilen) einen **Überpreis** bezahlt, so rechtfertigt dieser für sich allein keine Teilwertabschreibung. Der Überpreis nimmt aber an einer aus anderen Gründen gerechtfertigten Teilwertabschreibung verhältnismäßig teil.

Hinweis:
Voraussetzung für eine Teilwertabschreibung ist, dass eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** vorliegt. Des Weiteren ist nach Vornahme einer Teilwertabschreibung an allen folgenden Bilanzstichtagen zu prüfen, ob der Teilwert gestiegen ist. In diesem Fall kann eine **Zuschreibung** vorzunehmen sein, allerdings maximal bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten.

11 Steuervorteile durch Dividenden-Stripping?

Das sogenannte Dividenden-Stripping, also die Abtrennung des Dividendenbezugsrechts von dem Anteilsschein selbst, war unter dem alten Körperschaftsteuersystem ein Gestaltungsinstrument, durch das sich auch nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigte Anteilseigner, insbesondere also **ausländische Anteilseigner,** den Vorteil der Anrechnung verschaffen konnten. Auch unter dem **neuen Körperschaftsteuersystem** kann das Dividenden-Stripping als Gestaltungsinstrument eingesetzt werden; geändert hat sich allerdings der Einsatzbereich dieses Instruments.
Im neuen Recht dient das Dividenden-Stripping vornehmlich dazu, steuerpflichtige Dividenden zu vermeiden und durch eine unter bestimmten Voraussetzungen nicht der Besteuerung unterliegende Veräußerung des Dividendenscheines zu ersetzen. In der einfachsten Form wird im Falle nicht steuerverhafteter Anteilsscheine dieser vor dem Dividendenstichtag **"cum"** Dividendenschein veräußert und nach dem Stichtag **"ex"** Dividende zurückerworben. Weitere Gestaltungen sind bei dem Einsatz von Personen- oder Kapitalgesellschaften oder auch Kreditinstituten möglich, wobei dann die Dividendenfreistellung bzw. die hälftige Dividendenfreistellung in Kombination mit einer Teilwertabschreibung genutzt werden.
Hinweis:
Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass derartige Gestaltungen sorgfältig auf ihre Eignung im konkreten Fall und die Frage eines steuerlichen **Gestaltungsmissbrauchs** geprüft werden müssen.

12 Unterschiedliche Prüfungshäufigkeit bei steuerlichen Außenprüfungen

Bei gewerblichen, freiberuflichen und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben kann die Finanzverwaltung eine sog. Außenprüfung (Betriebsprüfung) anordnen zum Zwecke der Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte. Die Durchführung einer Außenprüfung wird von der für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörde schriftlich angeordnet. Diese **Prüfungsanordnung** enthält auch Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen. Es ist empfehlenswert, sich auf eine anstehende Außenprüfung vorzubereiten. Der Prüfungszeitraum beträgt in der Regel nicht mehr als drei Besteuerungszeiträume. Der **Prüfungsturnus,** also der Abstand zwischen zwei aufeinander folgenden Betriebsprüfungen richtet sich nach der Größe des Betriebes. Bei Großbetrieben erfolgt eine lückenlose Prüfung, Mittelbetriebe werden dagegen statistisch nur alle 4,3 Jahre und Kleinbetriebe nur alle 11,1 Jahre geprüft.
Dass die Einstufung der Unternehmen in unterschiedliche Größenklassen verbunden mit einer unterschiedlichen Prüfungshäufigkeit rechtmäßig ist, hat jüngst der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 7.2.2002 (Aktenzeichen IV R 9/01) bestätigt.
Derzeit legt die Finanzverwaltung bei der Einteilung der Betriebe die folgenden Einordnungsmerkmale zu Grunde:

Betriebsart		**Großbetriebe**	**Mittelbetriebe**	**Kleinbetriebe**
Handelsbetriebe	Umsatz oder steuerlicher Gewinn	über 11,9 Mio. DM über 465 000 DM	über 1,45 Mio. DM über 91 000 DM	über 265 000 DM über 50 000 DM
Fertigungs-betriebe	Umsatz oder steuerlicher Gewinn	über 6,8 Mio. DM über 415 000 DM	über 835 000 DM über 91 000 DM	über 265 000 DM über 50 000 DM

Freie Berufe	Umsatz oder steuerlicher Gewinn	über 6,9 Mio. DM über 900 000 DM	über 1,29 Mio. DM über 206 000 DM	über 265 000 DM über 50 000 DM
Land- und forst-wirtschaftliche Betriebe	Wirtschaftswert selbst bewirt-schafteter Flächen oder steuerlicher Gewinn	über 283 000 DM über 164 000 DM	über 139 000 DM über 87 000 DM	über 62 000 DM über 50 000 DM

Als Großbetrieb werden darüber hinaus bestimmte Verlustzuweisungsgesellschaften, Bauherrengemeinschaften, bedeutende steuerbegünstigte Körperschaften und sog. Einkunftsmillionäre erfasst.

13 Haftung bei Barverkaufsrechnungen ohne Empfängerbezeichnung

Steuerhinterziehung kann sehr unangenehme Folgen nach sich ziehen. Dies gilt nicht nur für den Steuerpflichtigen, der die Tat begeht, sondern auch für Personen, die hierzu Beihilfe leisten. Wie leicht sich hieraus Haftungsrisiken ergeben können, zeigt das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.12.2001 (Aktenzeichen 1 K 3470/98 E).
Es ging um folgenden Sachverhalt: Der Kläger betrieb einen Großhandel mit Lebensmitteln für asiatische Restaurants. Beliefert wurde unter anderem ein Kunde C, der - wie auch zahlreiche andere Kunden - bei der Bestellung angab, über welche Waren er eine Rechnung mit Namen und Adresse wünschte und über welche Waren eine Barverkaufsrechnung (ohne Empfängerbezeichnung) ausgestellt werden sollte. Bei der Lieferung erfolgte die Rechnungsstellung dementsprechend. Nach dem die **Steuerfahndung** feststellte, dass der Kunde C Steuern hinterzogen hat, wurde auch der Kläger wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung angeklagt und gegen diesen ein Haftungsbescheid für noch offene Einkommensteuer des Kunden C erlassen.
Hinweis:
Dieses Urteil zeigt, wie leicht man in den Bereich der Steuerhinterziehung hineingeraten kann. Die Ausstellung einer Rechnung an sich kann zwar keine Beihilfehandlung zu einer Steuerhinterziehung darstellen, aber dies kann sehr wohl gelten für die nach einer geteilten Bestellung ohne Empfängerbezeichnung ausgestellte Barverkaufsrechnung. Dem Lebensmittelgroßhändler konnte nicht verborgen geblieben sein, dass eine Steuerhinterziehung bei seinem Kunden nur dadurch ermöglicht wurde, dass der Warenbezug in der Buchführung durch die Nichtverbuchung der Barkäufe reduziert wurde, da ansonsten das Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Umsatz nicht mehr plausibel gewesen wäre.

14 Umsatzsteuer

a) Möglichkeiten einer elektronischen Abrechnung
Am 26.7.2002 ist das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen ausgegeben worden. Einen Tag nach Verkündung tritt eine Änderung des Umsatzsteuergesetzes hinsichtlich der Möglichkeiten einer elektronischen Abrechnung in Kraft. Eine elektronische Abrechnung muss mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen sein. Daneben gestattet es die Regelung, die elektronische Abrechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung zu versehen.
Hinweise:
Es besteht also **unter bestimmten Voraussetzungen** die Möglichkeit, völlig papierlos abzurechnen. Werden die besonderen umsatzsteuergesetzlichen Anforderungen an eine elektronische Abrechnung erfüllt, gilt diese elektronische Abrechnung als Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, die dem Empfänger die **Vorsteuerabzugsmöglichkeit** verschaffen kann. Deswegen sollte dann bezüglich der in

dieser Form elektronisch abgerechneten Vorgänge keine zusätzliche Rechnung in Papierform ausgestellt werden. Sonst könnte das Finanzamt auf die Idee kommen, die Umsatzsteuer ein zweites Mal zu fordern. Auch bezüglich Prüfbarkeit und Archivierung elektronischer Abrechnungen bestehen besondere steuerliche Anforderungen.

b) Vorsteuerabzug im Falle in der Endrechnung zu hoch ausgewiesener Umsatzsteuer

Mit Urteil vom 11.4.2002 (Aktenzeichen V R 26/01) hat der Bundesfinanzhof erneut zum Recht auf Vorsteuerabzug aus in Endrechnungen zu hoch ausgewiesener Umsatzsteuer Stellung genommen.

Der **Vorsteuerabzug** aus Rechnungen setzt voraus, dass **Umsatzsteuer** für den berechneten Umsatz **geschuldet** wird. Das heißt, weist der Rechnungsaussteller mehr Umsatzsteuer aus, als nach dem Gesetz für den berechneten Umsatz geschuldet, dann kann der Rechnungsempfänger den Mehrbetrag nicht als Vorsteuer abziehen. Das gilt auch dann, wenn er den Mehrbetrag auf Grund der (unrichtigen) Rechnung an den Rechnungsaussteller bezahlt haben sollte.

Hinweis:

- Deswegen muss bei Endrechnungen, denen bereits Abschlagsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis vorangegangen sind, darauf geachtet werden, dass höchstens für einen noch nicht abgerechneten Spitzenbetrag Umsatzsteuer ausgewiesen wird.
- Wenn Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen worden ist, dann besteht die Möglichkeit, die Rechnung zu berichtigen, wenn der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger rückgängig gemacht worden ist.

c) Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe hat mit Verfügung vom 25.3.2002 (Aktenzeichen S 7100) zum Umsatzsteuersatz folgender Restaurationsleistungen Stellung genommen:

aa) Abgabe von warmen Speisen durch Kioske

Soweit ein Kioskbetreiber u.a. warme Speisen (Würstchen, Pommes Frites) anbietet, die in Pappschalen mit Plastikgabeln ausgegeben werden, ohne dass der Kiosk über besondere Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle verfügt, unterliegt die Abgabe der Speisen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz (7 %).

Die Abgabe der Speisen würde jedoch dann nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn die Ware zum sofortigen Verzehr geeignet ist (Abgabe ohne Verpackung) und der Kiosk über **Verzehrvorrichtungen** wie z. B. Stehtische und Ablagebretter verfügt. Ob die Verzehrvorrichtungen von den Kunden tatsächlich genutzt werden, ist insoweit unbeachtlich.

bb) Überlassung von Geschirr und Besteck durch einen Partyservice-Unternehmer

Liefert ein Partyservice-Unternehmer verzehrfertige Speisen und stellt dem Auftraggeber zudem **Geschirr und Besteck** zur Verfügung, handelt es sich um eine einheitliche sonstige Leistung, die dem allgemeinen Umsatzsteuersatz (16 %) unterliegt.

cc) Reinigung des Geschirrs bei der Belieferung von Krankenhäusern

Wenn ein Unternehmer ein Krankenhaus mit Speisen beliefert, gilt Folgendes: Bereitet der Unternehmer die **Speisen** in der Küche des Krankenhauses zu und portioniert sie, und erfolgt der Transport der fertigen Speisen durch das Krankenhauspersonal, liegt eine einheitliche nicht begünstigte (also 16 % Umsatzsteuer) Restaurationsleistung vor, wenn der Unternehmer verpflichtet ist, das vom Krankenhaus gestellte Besteck und Geschirr zu **reinigen.**

d) Verkäufe von Waren in einem Hofladen

Mit Urteil vom 6.12.2001 (Aktenzeichen V R 43/00) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in einem **Hofladen eines Landwirts** an Endverbraucher verkaufte selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte unter die pauschale Umsatzbesteuerung nach Durchschnittssätzen fallen können. Gleiches soll nach Auffassung des Bundesfinanzhofs gelten, soweit im Hofladen in begrenztem Umfang **zugekaufte landwirtschaftliche** Produkte veräußert werden.

Der Verkauf **zugekaufter nicht betriebstypischer** Produkte (sogenannte Handelswaren) ist hingegen nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Hiermit einher geht ein individueller Vorsteuerabzug. In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall wurden vom Kläger zum Weiterverkauf in seinem Hofladen zugekaufte Wurst, Wein, Spätzle, Tee und Körbe als nicht unter die Begünstigung fallende Handelswaren angesehen.

Hinweis:

Auf Grund der Geringfügigkeit der Zukäufe im Streitfall konnte der Bundesfinanzhof die Frage offen lassen, ob die Unschädlichkeitsgrenze für die ertragsteuerliche Gewerblichkeit

für den Zukauf landwirtschaftlicher Erzeugnisse von 20 % bzw. 30 % auch für Umsatzsteuerzwecke maßgeblich ist.

e) Vorsteuervergütungsverfahren - Verzeichnis der Drittstaaten

Im **Ausland** ansässigen Unternehmern, die im Inland keine oder nur bestimmte Umsätze ausführen, kann die im **Inland** entstandene Vorsteuer unter bestimmten Voraussetzungen vergütet werden (sog. Vorsteuervergütungsverfahren). Einem Unternehmer, der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, wird die Vorsteuer im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens grundsätzlich nur dann vergütet, wenn in dem Land, in dem der (ausländische) Unternehmer seinem Sitz hat, keine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer erhoben oder im Fall der Erhebung den in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Unternehmern ebenfalls vergütet wird **(Prinzip der Gegenseitigkeit).**

Mit Schreiben vom 13.2.2002 (Aktenzeichen IV D 1 - S 7359 - 3/02) hat das Bundesfinanzministerium ein neues Verzeichnis der Drittstaaten, zu denen Gegenseitigkeit besteht oder nicht besteht, herausgegeben. Änderungen ergeben sich insoweit lediglich für Polen. Ab 1.7.2001 sind mit Polen die Voraussetzungen der Gegenseitigkeit gegeben.

f) Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis

Die Ausstellung einer Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer kann nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 2.11.2001 (Aktenzeichen V ZR 224/00) **verlangt werden** entweder bei objektiver Umsatzsteuerpflicht der erbrachten Leistung oder im Falle einer bestandskräftigen Besteuerung. Der Bundesgerichtshof begründet dies damit, dass der Vorsteuerabzug voraussetze, dass eine Steuer für den berechneten Umsatz tatsächlich **geschuldet** werde mit der Konsequenz, dass der Leistungsempfänger nur in diesen Fällen ein schutzwürdiges Interesse am Ausweis der Umsatzsteuer hat.

Hinweis:

Grundsätzlich sind steuerliche Vorfragen - also z.B. die Umsatzsteuerpflichtigkeit einer Leistung - nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs von den Zivilgerichten selbständig zu beantworten. Lediglich in den Fällen, in denen die objektive Beurteilung der Steuerpflicht auf erhebliche Schwierigkeiten tatsächlicher oder rechtlicher Art stößt und damit ernsthaft die Gefahr besteht, dass die Finanzbehörden die Frage der Steuerpflicht abweichend von der Einschätzung der Zivilgerichte beurteilen, dürfen sich die Zivilgerichte, um eine Verpflichtung zur Umsatzsteuerzahlung wegen unberechtigtem Steuerausweis zu vermeiden, ausnahmsweise mit der Feststellung begnügen, die Steuerpflicht sei zumindest ernstlich zweifelhaft.

Beim Bezug umsatzsteuerpflichtiger Leistungen empfiehlt es sich, die Ausstellung von den Vorsteuerabzug ermöglichenden Rechnungen zu kontrollieren bzw. anzufordern.

15 Pensions- und Tantiemezusagen an Arbeitnehmer-Ehegatten

Pensionszusagen an Ehegatten prüft das Finanzamt immer besonders kritisch. Der Bundesfinanzhof hatte jetzt folgenden Fall zu entscheiden: Drei Gesellschafterinnen betrieben ein Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ihre Beteiligungsquote betrug jeweils ein Drittel. Als Arbeitnehmer **angestellt** waren deren **Ehemänner,** denen im Rahmen ihrer Arbeitsverträge jeweils eine Pensions- und eine Tantiemezusage erteilt worden war. Es stellte sich nun die Frage, unter welchen Voraussetzungen Pensions- und Tantiemezusagen an den Arbeitnehmer-Ehegatten eines die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafters steuerlich anzuerkennen sind.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.12.2001 (Aktenzeichen VIII R 69/98) entschieden, dass eine Pensions- und eine Tantiemezusage an einen Arbeitnehmer-Ehegatten nur im Fall einer **betrieblichen Veranlassung** steuerlich anzuerkennen ist.

Von der betrieblichen Veranlassung ist auszugehen, wenn die Pensions- und Tantiemezusage mit hoher Wahrscheinlichkeit **auch einem fremden** Arbeitnehmer erteilt worden wäre. Bejaht werden kann dies zum einen dann, wenn **fremde Arbeitnehmer im eigenen Betrieb** bei gleichwertiger Tätigkeit ebenfalls Pensions- und Tantiemezusagen in demselben Umfang wie der Arbeitnehmer-Ehegatte erhalten.

Ist dieser **betriebsinterne Vergleich** nicht möglich, weil Arbeitnehmer mit vergleichbarer Tätigkeit im eigenen Unternehmen nicht beschäftigt werden, ist die betriebliche Veranlassung zum anderen auch dann zu bejahen, wenn vergleichbare Pensions- und Tantiemezusagen bei vergleichbaren Beschäftigungsverhältnissen mit

fremden Arbeitnehmern in anderen Betrieben derselben Art und Größenordnung festgestellt werden können **(betriebsexterner Vergleich).**
Hinweis:
Weil ein betriebsexterner Vergleich nicht möglich war, wollte das Finanzamt die betriebliche Veranlassung verneinen. Dem folgte der Bundesfinanzhof hier nicht, weil sich wegen atypischer Verhältnisse vergleichbare Beschäftigungsverhältnisse mit fremden Arbeitnehmern in anderen Betrieben derselben Art und Größe nicht finden ließen und der Arbeitnehmer-Ehegatte eine herausragende Bedeutung für den Betrieb hatte. Eine solche herausragende Bedeutung liegt vor, wenn der Erfolg des Unternehmens ausschließlich von der Leistung des Arbeitnehmer-Ehegatten abhängt oder die Bedeutung des Arbeitnehmer-Ehegatten jedenfalls nicht geringer ist, als die eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH.

16 Übergangsgewinn bei Einbringung einer Einzelpraxis

Geht ein Steuerpflichtiger von der Einnahmen-Überschussrechnung zur **Gewinnermittlung im Wege der Bilanzierung** über, erfordert der Wechsel zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten die Vornahme von **Zu- und Abrechnungen,** damit sich einzelne Geschäftsvorfälle nicht doppelt oder überhaupt nicht auswirken. Ein sich daraus ergebender **Übergangsgewinn** kann auf Antrag des Steuerpflichtigen im Billigkeitswege auf das Jahr des Übergangs und das folgende Jahr oder auf das Jahr des Übergangs und die beiden folgenden Jahre **verteilt** werden, was i.d.R. steuergünstig ist. Fraglich ist, ob die Verteilung des Übergangsgewinns auch im folgenden Fall in Betracht kommt.
Ein Steuerpflichtiger mit eigener Praxis, der seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte, gründete mit einem weiteren Freiberufler eine Sozietät, in die er seine Praxis zum Buchwert einbrachte. Der eintretende Sozius seinerseits hatte eine adäquate Bareinlage zu erbringen. Die Forderungen und Verbindlichkeiten, die bis zur Einbringung entstanden waren, standen nach den vertraglichen Vereinbarungen dem bisherigen Praxisinhaber weiterhin persönlich zu. Anlässlich der Einbringung ging der bisherige Praxisinhaber zur Bilanzierung über. Die Sozietät, die ihren Gewinn zunächst ebenfalls im Wege der Bilanzierung ermittelte, wechselte in der Folgezeit wieder zur Einnahmen-Überschussrechnung.
Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.9.2001 (Aktenzeichen IV R 13/01) eine Verteilung des Übergangsgewinns auf mehrere Jahre abgelehnt. Er ist der Auffassung, dass eine Verteilung des Übergangsgewinns nur dann zu rechtfertigen ist, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung auf Grund gesetzlicher Vorschriften **zwingend** ist. Bei einem **freiwilligen** Wechsel der Gewinnermittlungsart ist eine Billigkeitsregelung nicht gerechtfertigt. In diesem Zusammenhang vertritt der Bundesfinanzhof auch die Auffassung, dass im vorliegenden Fall der Einbringung einer Einzel-Praxis zu Buchwerten der Übergang der Gewinnermittlung von der Einnahmen-Überschussrechnung zur Bilanzierung nicht zwingend ist.
Hinweis:
Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass der Steuerpflichtige sich für die Erstellung einer Einbringungsbilanz entschieden hatte, um eine Sofortversteuerung seiner Honorarforderungen herbeizuführen. Davon versprach sich der Steuerpflichtige bestimmte Vorteile. Die Sofortversteuerung hätte vermieden werden können - so der Bundesfinanzhof - wenn der Steuerpflichtige die Honorare von der Einbringung ausgenommen hätte.

17 Ansatz pauschaler Kontoführungsgebühren

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Kontoführungsgebühren als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie auf die Gutschrift von Einnahmen aus dem Dienstverhältnis und auf beruflich veranlasste Überweisungen entfallen.
Werden die Kontoführungsgebühren nicht für jeden Zahlungsvorgang einzeln belastet, sondern pauschal in Rechnung gestellt, kommt eine Aufteilung der tatsächlich gezahlten Beträge nach beruflich und privat veranlassten Kontenbewegungen in Betracht.
Hinweis:
Die Finanzverwaltung verzichtet aus Vereinfachungsgründen auf eine Prüfung der für den Werbungskostenabzug erforderlichen beruflichen Veranlassung der geltend gemachten

Gebühren, wenn nicht mehr als **16 €** (bis 2001: 30 DM) im Jahr angesetzt werden (Oberfinanzdirektion Hannover v. 30.4.2002, Aktenzeichen S 2354 - 20 - StH 214/S 2354 - 22 - StO 212).

18 Fahndung nach Spekulationsgewinnen

Ein Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 21.3.2002 (Aktenzeichen VII B 152/01) hat für weitgehende Verunsicherung darüber gesorgt, wann die Finanzämter Daten bei **Banken** über Steuerpflichtige hinsichtlich der Ermittlung von privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren ("Spekulationsgeschäfte") erheben dürfen.
Die Entscheidung hat der Befürchtung verbreitet Nahrung gegeben, die Finanzbehörden könnten, nachdem sie in den neunziger Jahren flächendeckend Kapitaleinkünfte ermittelt hatten, sich nunmehr den Einnahmen aus **Spekulationsgeschäften** bzw. privaten Veräußerungsgeschäften zuwenden. Hierzu hat auch beigetragen, dass der Bundesfinanzhof ernste Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Spekulationsgewinne hat, da flächendeckend keine Verifikationsmittel hinsichtlich der benannten Einkunftsart für die Finanzbehörden zur Verfügung stehen (Beschluss vom 16.7.2002, Aktenzeichen IX R 62/99). Dieses Argumentationsmuster hatte bereits 1991 dazu geführt, dass das Bundesverfassungsgericht die seinerzeitige Erfassungspraxis bei den **Kapitaleinkünften** für verfassungswidrig erklärt hatte, mit der Folge, dass der Gesetzgeber zum 1.1.1993 das Zinsabschlaggesetz einführte. Ob das Bundesverfassungsgericht - das nun vom Bundesfinanzhof angerufen wurde - hinsichtlich der Besteuerung der Spekulationsgeschäfte entsprechend entscheidet, bleibt abzuwarten.
Hinweis:
Besteuert das Finanzamt Spekulationsgewinne, dann empfiehlt es sich, die Bescheide offen zu halten.
Die Befürchtungen mit dem hier besprochenen Beschluss vom 21.3.2002 sind ganz anderer Natur. Das Finanzamt hatte ein sogenanntes **Sammelauskunftsersuchen** an ein Kreditinstitut gerichtet, mit Hilfe dessen die Namen und Daten derjenigen in Erfahrung gebracht werden sollten, die in einem bestimmten Zeitraum (1.5.1998 bis 31.12.1999) Wertpapieran- und -verkäufe getätigt hatten. Das Kreditinstitut (eine Sparkasse) hatte eingewandt, eine derartige Vorgehensweise sei als sogenannte **Rasterfahndung** unzulässig.
In der Tat zielt der Einwand der Sparkasse auf den Kerngesichtspunkt der Frage, ob die Finanzämter auf einer derartigen Grundlage vorgehen können. **Auskunftsersuchen** der Finanzämter - ob sie sich nun auf einen Einzelfall oder auf Gruppen von Einzelfällen richten - sind Verwaltungsakte, die nach der Abgabenordung **grundsätzlich zulässig** sind. Das Finanzamt kann und muss Ermittlungen anstellen, wenn auf anderem Wege nicht geklärt werden kann, ob Einkünfte versteuert worden sind. Kreditinstitute sind, wie jeder andere Dritte auch, in einem solchen Fall verpflichtet, entsprechende Angaben zu machen und Urkunden vorzulegen.
Dem steht auch kein sogenanntes **Bankgeheimnis** entgegen, denn ein solches gibt es in Deutschland nicht und hat es seit dem Jahr 1917 auch nicht mehr gegeben. Eine Art Bankgeheimnis existiert nur insoweit, als das Kreditinstitut verpflichtet ist, gegenüber jedermann hinsichtlich der Kundendaten zu schweigen, es sei denn, der anfragenden Stelle stünde - wie hier - ein aus dem öffentlichen Recht folgendes Recht auf Auskunft zur Verfügung.
Allerdings existiert in Gestalt von § 30a der Abgabenordung eine Vorschrift, die den Ermittlungsbehörden gewisse Beschränkungen bei der Ausübung ihrer Befugnisse im Verhältnis zu Kreditinstituten auferlegt. Diese Beschränkungen sind jedoch bei Lichte besehen im Wesentlichen Wiedergaben dessen, was ohnehin nach dem allgemeinen Abgabenrecht gilt. Und danach gilt nur, dass die Finanzbehörden für jegliche Ermittlungsmaßnahmen einen sog. **hinreichenden Anlass** brauchen. Fehlt ein hinreichender Anlass, dann ist die Maßnahme **rechtswidrig.**
Hinweis:
Wichtig ist aber, dass es den Finanzbehörden in jedem Fall obliegt, im Rahmen der **Begründung eines solchen Auskunftsersuchens** darzulegen, worin dieser Anlass im speziellen Fall gelegen haben soll. Hierdurch wird nämlich das betroffene Kreditinstitut in die Lage versetzt zu prüfen, ob es Rechtsmittel gegen das Ersuchen einlegen soll. **Rechtsmittel** können hierbei nicht nur von dem Institut eingelegt werden, sondern von jedem tatsächlich oder potentiell betroffenen Kunden dieses Institutes selbst. Dieses

setzt freilich voraus, dass die Kunden überhaupt rechtzeitig vor Herausgabe der Informationen hiervon erfahren, was wiederum eine Frage der Informationspolitik des jeweiligen Institutes ist.
Unzulässig sind jedenfalls "Fischzüge", bei denen kein derartiges besonderes Moment im Einzelfall gegeben ist. **Allgemeine Vermutungen** über Tatbestände und die Höhe nicht versteuerter Einnahmen reichen nach der Rechtsprechung der Obergerichte (Bundesfinanzhof und Bundesverfassungsgericht) jedenfalls nicht aus. Solches Ersuchen wären eine unzulässige "Rasterfahndung". Würde man solche allgemeinen Vermutungen nämlich ausreichen lassen, so könnten die Befugnisse der Behörden letztlich ohne jede Voraussetzung ausgeübt werden, denn mehr oder weniger qualifizierte Mutmaßungen über nicht versteuerte Einnahmen sind gerade in den letzten Jahren stets präsent.
Diese Grundsätze bestätigt zunächst die hier besprochene Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21.3.2002. Das Gericht unterstreicht ausdrücklich, dass ein nur auf Mutmaßungen vorstehender Art gegründetes Ersuchen als sogenannte Rasterfahndung rechtswidrig wäre. Im vorliegenden Fall traten jedoch andere Gesichtspunkte hinzu, die das Vorgehen der Finanzbehörde letztendlich sanktionierten. Der Behörde lagen nämlich **sparkasseninterne Informationen** vor, aus denen sich für den fraglichen Zeitraum ein "ganz erheblicher Kaufboom für Aktien und Fondsanteile im Bereich der sogenannten neuen Märkte" ergab. Aus diesen Informationen folgte auch, dass derartige Anlageinstrumente verbreitet, innerhalb kürzester Zeit, wieder veräußert wurden. Andererseits ergaben die statistischen Quellen der Finanzverwaltung, dass sich diese An- und Verkäufe nicht auch nur annähernd in den Einkommenssteuerstatistiken im Wege eines vergleichbaren Anstiegs der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bzw. privaten Veräußerungsgeschäften niedergeschlagen hatten. Diese mangelnde Plausibilität ließ der Bundesfinanzhof im Einzelfall ausreichen, um das Sammelauskunftsersuchen zu rechtfertigen.
Hinweis:
Verallgemeinert gesprochen wird man also dann mit Ersuchen der Finanzverwaltung zu rechnen haben, wenn es sich um Börsenphasen handelt, bei denen vermehrt mit der Realisierung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften zu rechnen ist und Hinweise auf ein bestimmtes Kreditinstitut im Einzelfall vorliegen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn derartige Gewinne keinen annähernden Niederschlag im Steueraufkommen gezeigt haben. Keineswegs gibt das Urteil aber Anlass zu Befürchtungen, die "ehernen Grundsätze" für die Zulässigkeit von Auskunftsersuchen und sonstigen ermittelnden Verwaltungsakten seien durch den Bundesfinanzhof aufgehoben worden. Dies dürfte auch für die Zukunft nicht zu besorgen sein, denn es handelt sich hierbei um aus dem Verfassungsrecht folgende Schranken, wie das Bundesverfassungsgericht gleich mehrfach belegt hat. Das Bestehen solcher Schranken steht nicht zur Disposition der Gerichte.

19 Zufluss von Kapitaleinnahmen bereits durch Gutschrift?

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften trifft den Steuerpflichtigen dann besonders hart, wenn die angelegten Gelder später durch Verluste aufgezehrt werden. So hatte der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 30.10.2001 (Aktenzeichen VIII R 15/01) einen leider nicht selten vorkommenden Fall zu entscheiden, in dem Steuerpflichtige größere Geldbeträge einer in Lichtenstein ansässigen Firma zur Anlage (Devisenspekulationsgeschäfte) überlassen hatten. Trotz massiver Verluste, welche zu einer Aufzehrung des Eigenkapitals der Gesellschaft führten, wurden den Anlegern Gewinne mitgeteilt und auf den Anlagekonten gutgeschrieben (sog. **"Scheinrenditen"**). Gewinnauszahlungen erfolgten offensichtlich nur in sehr geringem Umfang und wurden aus Einzahlungen anderer Anleger bedient. Strittig war nun, ob die Anleger die **ausgewiesenen** Gewinne zu versteuern hatten.
Die Erfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen setzt einen **Zufluss** der Einkünfte voraus. Dies erfordert nicht zwingend eine Auszahlung, doch führt eine bloße Gutschrift in den Büchern des Schuldners nur dann zu einem Zufluss der Gewinne, wenn im Falle eines Auszahlungsbegehrens des Steuerpflichtigen der betreffende Betrag vom Schuldner mit hoher Wahrscheinlichkeit ausgezahlt worden wäre. Zu verneinen ist dies vor allem dann, wenn zum Zeitpunkt der Ertragsgutschrift der Schuldner sich bereits in Zahlungsschwierigkeiten befindet.
Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, dass der Besteuerung von sogenannten Scheinrenditen Grenzen gesetzt sind. Zu beachten ist, dass soweit sich nach Ausschöpfung aller verfügbaren Erkenntnisse die Leistungsfähigkeit bzw. -bereitschaft der Anlagegesellschaft nicht feststellen lassen sollte, dies zu Lasten der Finanzverwaltung geht, welche die "Beweislast" (Feststellungslast) für das Vorliegen der steuerbegründenden Tatbestandsmerkmale trägt.

20 Anschaffungsnahe Aufwendungen - Neue höchstrichterliche Rechtsprechung

Bei Erwerb eines zur Vermietung genutzten Gebäudes stellt sich der Erwerber regelmäßig die Frage, ob das Gebäude einem zeitgemäßen Standard entspricht, d.h. ob es renoviert oder instand gesetzt werden muss, ggf. auch, um Mieteinnahmen zu steigern. Fraglich ist dann, ob die entsprechenden Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln - und damit steuerlich nur langfristig im Rahmen von Abschreibungen absetzbar - oder als Erhaltungsaufwendungen **sofort** abziehbar sind.
Bisher hatte die Finanzverwaltung im Anschluss an entsprechende ältere Rechtsprechung hierzu die Auffassung vertreten, dass derartige Modernisierungs- und Instandhaltungsaufwendungen grundsätzlich jedenfalls dann als nachträgliche Herstellungskosten (anschaffungsnaher Aufwand) zu behandeln sind, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach Erwerb des Gebäudes anfallen und 15% der Anschaffungskosten überschreiten. Aus der Höhe der Aufwendungen wurde somit auf eine wesentliche Verbesserung der Gebäude geschlossen. Im Übrigen sollte der Steuerpflichtige, der zeitnah nach Erwerb Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen tätigt, steuerlich nicht besser stehen, als derjenige, der eine bereits instand gesetzte und modernisierte Immobilie erwirbt und daher nur Anschaffungskosten hat.
Diese typisierende Regelung war jedoch seit jeher umstritten, da sie als zu starr und mit den wirklichen Gegebenheiten nicht übereinstimmend angesehen wurde.
Durch eine Reihe von unterschiedlich entschiedenen Finanzgerichtsurteilen hatte der Bundesfinanzhof Gelegenheit, seine Rechtsprechung, auf der die oben genannte Regelung der Finanzverwaltung beruhte, zu überdenken. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof in zwei Urteilen vom 12.9.2001 (Aktenzeichen IX R 39/97 und IX R 52/00) grundlegend und umfassend zu der Problematik Stellung genommen. Der Bundesfinanzhof folgt den typisierenden Beschränkungen des Sofortabzugs nicht (mehr), sondern nimmt nunmehr eine **Einzelfallbetrachtung** vor.
In beiden Fällen ging es um die Renovierung von zur Vermietung genutzten Wohngebäuden innerhalb der ersten drei Jahre nach Erwerb durch den Steuerpflichtigen. In dem einen Fall stand das Gebäude leer, während es in dem anderen Fall bereits vermietet war. Während es im ersten Fall um die Frage ging, ob die Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen nachträgliche **Anschaffungskosten** sind, war im zweiten Fall zu entscheiden, ob es sich bei den entsprechenden Aufwendungen um nachträgliche **Herstellungskosten** handelt oder ob in beiden Fällen **sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen** vorliegen. Im Ergebnis macht die Unterscheidung zwischen Anschaffungskosten oder Herstellungskosten für den Steuerpflichtigen keinen Unterschied, da in jedem Fall nur über die Abschreibungen eine steuerwirksame Verrechnung erreicht wird. Daher ist die genannte Unterscheidung lediglich steuersystematisch von Bedeutung.
In beiden Fällen hat sich der Bundesfinanzhof - wie schon in einer Reihe von Urteilen zu vergleichbaren Sachverhalten vorher - zur Definition von Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Begriffsbestimmung im Handelsgesetzbuch bedient. Danach sind **Anschaffungskosten** die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, während bei **Herstellungskosten** im Zusammenhang mit der Modernisierung und Instandsetzung in der Regel zu entscheiden ist, ob durch die Maßnahmen eine über den ursprünglichen Zustand (d.h. bei Erwerb durch den Steuerpflichtigen) hinaus gehende **wesentliche Verbesserung** erreicht wird.
Wohl weil die Unterscheidung zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten von eher akademischem Interesse ist, hat der Bundesfinanzhof in beiden Fällen darauf abgestellt, ob durch die Maßnahmen der **Standard** des entsprechenden Wohngebäudes **deutlich erhöht** wird. Hierzu hat der Bundesfinanzhof drei Standards definiert: Einen sehr einfachen Standard, einen mittleren Standard und einen sehr anspruchsvollen Standard. Für diese Klassifizierung kommt es ausschlaggebend auf die Ausstattung und Qualität der

Heizungs-, Sanitär- und **Elektroinstallationen,** sowie die der **Fenster** an; auch Türen und Fußboden spielen eine - jedoch geringere - Rolle.
Wenn durch die Maßnahme der **ursprüngliche Standard** eines Gebäudes **erhöht** wird, liegen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor. Wird also ein Gebäude von einem sehr einfachen Standard in einen mittleren Standard oder von einem mittleren in einen sehr anspruchsvollen Standard angehoben, so sind die entsprechenden Aufwendungen Anschaffungskosten und nicht als Erhaltungsaufwendungen sofort abziehbar.
Ein **Bündel** von (kleineren) Baumaßnahmen, bei dem bei mindestens drei der oben genannten vier Bereiche eine Standarderhöhung erfolgt, kann dementsprechend zu einer wesentlichen Verbesserung führen. Werden also beispielsweise Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen gleichzeitig **nicht nur zeitgemäß ersetzt,** sondern in ihrer Funktion auch erweitert, z.B. durch höhere Leitungskapazitäten, einfacher funktionierende Installationen oder deutliche Verbesserung (wie z.B. Ersatz von Kohleöfen durch Öl-Zentralheizung), dürften insoweit Herstellungskosten vorliegen.
Hinweis:
Erfreulich ist der Hinweis des Bundesfinanzhofs in der Entscheidung IX R 39/97, dass andere Aufwendungen **neben** solchen Herstellungskosten durchaus als sofort abziehbare Werbungskosten in Betracht kommen. Allerdings können nunmehr auch Maßnahmen, die zu einer wesentlichen Verbesserung führen, nicht nur dann zu Herstellungskosten führen, wenn sie kurze Zeit nach der Anschaffung vorgenommen werden, sondern auch, wenn sie später anfallen und Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig in zeitlichem Zusammenhang über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt **(Sanierung auf Raten).**
Von Bedeutung ist des Weiteren, dass der Bundesfinanzhof deutlich unterscheidet zwischen solchen Maßnahmen, die zu einer **wesentlichen Verbesserung** oder zur **Betriebsbereitschaft** führen und solchen, die lediglich zu einer **zeitgemäßen Ersetzung** führen. Entscheidend ist dabei allerdings, dass die Maßnahmen nicht bautechnisch ineinander greifen. So dürfte insbesondere die Fassadenrenovierung oder Ausbesserung vorhandener Fenster Erhaltungsaufwand sein, während die gleichzeitige Erneuerung sämtlicher Sanitärinstallationen zu Herstellungskosten führen kann.
Es ist weiterhin zu beachten, dass i.d.R. Anschaffungskosten vorliegen, wenn **funktionsuntüchtige Teile** des Gebäudes, die für seine Nutzung unerlässlich sind, **wiederhergestellt** werden, z.B. ein defektes Dach, defekte Leitungen o.ä. In diesem Falle ist das Gebäude insoweit **nicht betriebsbereit** und die Aufwendungen stellen lediglich die Betriebsbereitschaft her. Außerdem liegen Anschaffungskosten insgesamt vor, wenn der Steuerpflichtige die Modernisierung und Instandsetzung **gleichzeitig mit dem Erwerb der Immobilie in Auftrag gibt und durchführt.** Insoweit gilt die "Gesamtaufwandsrechtsprechung" des Bundesfinanzhofs, die auch im Grunderwerbsteuerrecht Anwendung findet.
Hinweis:
Der Bundesfinanzhof hat die Beweislast (sog. Feststellungslast) dem Finanzamt aufgebürdet, soweit es Anschaffungs- oder Herstellungskosten annehmen will. Allerdings hat der Steuerpflichtige in diesem Zusammenhang eine **erhöhte Mitwirkungspflicht.** Kommt der Steuerpflichtige der Mitwirkungspflicht nicht nach, kann eine **erheblich erhöhte Miete** ein Indiz für Herstellungskosten sein, wenn sie auf die Baumaßnahmen zurückzuführen ist.
Dementsprechend sollte der Zustand des Gebäudes bei Erwerb in jedem Falle **dokumentarisch festgehalten** werden. Des Weiteren sind in jedem Fall die einzelnen Maßnahmen genau zu beschreiben und auch von den Kosten her einzeln zu erfassen.

21 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten

Durch Urteil vom 16.9.1999 (Aktenzeichen IX R 42/97) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass nach Verkauf einer vermieteten Immobilie entstandene Schuldzinsen jedenfalls dann als nachträgliche Werbungskosten abziehbar sind, wenn mit dem zu Grunde liegenden Darlehen Aufwendungen finanziert wurden, die **während** der Vermietungsphase sofort abziehbare Werbungskosten darstellten. Wenn also zur Durchführung von **Erhaltungsaufwendungen** ein Bankkredit aufgenommen wurde, so können die entsprechenden Schuldzinsen auch dann als (nachträgliche) Werbungskosten

abgezogen werden, wenn zwischenzeitlich das Immobilienobjekt verkauft wurde oder selbst genutzt wird.
Mit Schreiben vom 18.7.2001 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 31/01) hat sich das Bundesfinanzministerium dem grundsätzlich angeschlossen. Allerdings soll dies nur insoweit gelten, wie im Falle eines **Verkaufs** des Objekts der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht. Dabei gilt der Veräußerungserlös zunächst als zur Tilgung von Anschaffungs- und Herstellungskosten verwendet. Im Falle der **anschließenden Selbstnutzung** wird dabei auf einen fiktiven Veräußerungserlös abgestellt.
Hinweis:
Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums stellt insoweit eine gewisse Einschränkung der klaren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes dar. Der Bundesfinanzhof hatte nämlich ausschließlich auf den sogenannten Verursachungszusammenhang abgestellt und den Werbungskostenabzug nicht an weitere Voraussetzungen geknüpft.
Daher sollte überlegt werden, ob in entsprechenden Fällen Einspruch eingelegt werden soll.

22 Betriebsaufspaltung allein wegen Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlage: Erneute Verlängerung der Übergangsfrist

Eine steuerliche Betriebsaufspaltung ist gegeben, wenn Besitz- und Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten sind. Besteht personelle Verflechtung und beruht eine außerdem gegebene sachliche Verflechtung allein darauf, dass das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft Büro- und Verwaltungsgebäude zur Nutzung überlässt, so hat die Finanzverwaltung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18.9.2001 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 50/01, BStBl I 2001, 634) dem Steuerpflichtigen eine Übergangsregelung eingeräumt. Danach wurden auf Antrag die steuerlichen Konsequenzen aus der (ungewollten) Betriebsaufspaltung erst für die Zeit nach dem 31.12.2001 gezogen. Diese Frist (Übergangsregelung) hatte die Finanzverwaltung durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.12.2001 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 97/01, BStBl I 2002, 88) zunächst bis zum 30.6.2002 verlängert. Durch ein weiteres Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 11.6.2002 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 70/02, BStBl I 2002, 647) hat die Finanzverwaltung diese Frist abermals nunmehr **bis zum 31.12.2002 verlängert.** Der Antrag kann nach der Mitteilung des Bundesfinanzministeriums nicht widerrufen werden.

23 Verschärfende Rechtsprechung zur Verlustnutzung einer GmbH: Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung

Nach § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz kann eine GmbH ihre steuerlichen Verlustvorträge grundsätzlich dann nicht mehr nutzen, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an der GmbH übertragen werden und ihr außerdem überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt wird. Was genau unter der "Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen" zu verstehen ist, wurde bisher unterschiedlich beurteilt. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 8.8.2001 (Aktenzeichen I R 29/00, BStBl II 2002, 392) für die Frage der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens jüngst eine für den Steuerpflichtigen ungünstige sogenannte **gegenständliche Betrachtungsweise** zu Grunde gelegt. Danach kommt es für die Frage der Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen nicht auf den Saldo zwischen altem und neuem Betriebsvermögen an, sondern allein auf den Umfang des neu zugeführten Betriebsvermögens. Abgänge aus dem Betriebsvermögen sind danach grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Mit dieser Beurteilung hatte der Bundesfinanzhof die ohnehin schon strenge Sichtweise der Finanzverwaltung weiter verschärft.
Die Finanzverwaltung hat nun durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 17.6.2002 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2745 - 8/02, BStBl I 2002, 629) festgelegt, dass das Urteil des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet werden soll, soweit es nicht in Einklang mit dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.4.1999 (Aktenzeichen IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl I 1999, 455) steht **(Nichtanwendungserlass).** Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums sieht für den Regelfall keine gegenständliche, sondern eine **saldierende Betrachtungsweise** vor. Daher wird die Finanzverwaltung bei der Frage der Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens bis auf weiteres keine gegenständliche Betrachtungsweise, sondern für den Regelfall eine saldierende Betrachtungsweise zu Grunde legen. Dies stellt eine für den Steuerpflichtigen günstige Sichtweise dar.

Hinweis:
Vor dem Bundesfinanzhof ist ein weiteres Verfahren zur Frage anhängig, was unter Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens zu verstehen ist. Angesichts der ganz erheblichen Kritik an der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 8.8.2001 wird damit gerechnet, dass der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung überdenkt und gegebenenfalls abmildert. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die gegenständliche Betrachtungsweise zu teilweise unsinnigen Ergebnissen führt, die kaum mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang zu bringen sind. Entsprechende Veranlagungen sollten unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums und das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren offen gehalten werden.

24 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Geänderte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu den Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung
Verdeckte Gewinnausschüttungen sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Gewinnminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen. Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen können auf der Aktivseite etwa durch laufende Betriebsausgaben (überhöhte Gehaltszahlungen) und auf der Passivseite durch Entstehung einer Verbindlichkeit (etwa Gewährung eines Darlehens) oder Rückstellungen (etwa für Tantieme oder Pensionszusage) entstehen. Durch Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.5.2002 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2742 - 32/02, BStBl I 2002, 603) hat die Finanzverwaltung ausführlich zu den **Folgen** einer verdeckten Gewinnausschüttung anhand zahlreicher Beispiele sowie zur Frage der Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung in der Steuerbilanz Stellung genommen.
Der Bundesfinanzhof hatte bereits 1994 entschieden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung die Steuerbilanz unberührt lässt. Vielmehr sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs verdeckte Gewinnausschüttungen **außerhalb der Steuerbilanz** dem Einkommen hinzuzurechnen, soweit in der Steuerbilanz eine Ergebnisminderung eingetreten ist.
Hinweis:
Wenn diese Korrektur außerhalb der Steuerbilanz in dem Jahr der Minderung des steuerlichen Ergebnisses unterblieben ist und diese Veranlagung nach den verfahrensrechtlichen Vorschriften nicht mehr korrigiert werden kann, so unterbleibt die Hinzurechnung endgültig.
Die Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt unabhängig davon **beim Gesellschafter** nach den für ihn geltenden Grundsätzen.
Die Finanzverwaltung hatte sich lange geweigert, die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu übernehmen. Dementsprechend hatte sie die entsprechenden Urteile lange nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die Finanzverwaltung hatte sich dadurch dem Vorwurf eines Richters am Bundesfinanzhof ausgesetzt, ihr Rechtsverständnis sei nicht auf dem neuesten Stand.
Durch das jetzt ergangene unfangreiche Schreiben des Bundesfinanzministeriums akzeptiert auch die Finanzverwaltung die Sichtweise des Bundesfinanzhofs. Hierzu wird klargestellt, dass sich die Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung außerhalb der Bilanz vollzieht. Ferner beschreibt das Schreiben des Bundesfinanzministeriums die Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung anhand zahlreicher Beispiele. Auch insoweit ist das Schreiben für die Praxis hilfreich. Auf der anderen Seite zeigen die zahlreichen Beispiele und die zu Grunde gelegte Rechenmethode, wie kompliziert inzwischen die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung geworden ist. Die Anweisung ist auf **alle offenen Fälle** anzuwenden.
b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unternehmen in der Aufbauphase
Mit Urteil vom 16.1.2002, (Aktenzeichen I 141/99, EFG 2002, 495, nicht rechtskräftig) hat das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Gesellschaft als im Aufbau befindlich anzusehen ist. Diese Frage hat Bedeutung für die Zulässigkeit einer **besonders hohen Gewinntantieme** für den Gesellschafter-Geschäftsführer. Im Einzelnen ging es im Streitfall um Folgendes:
Die AB-GmbH war aus dem Einzelunternehmen des A hervorgegangen und hatte deren Geschäftskontakte fortgeführt. Gesellschafter-Geschäftsführer der AB-GmbH waren A und B. Ihnen wurde jeweils eine Tantieme in Höhe von 40 % des Jahresüberschusses vor

Berücksichtigung von bestimmten Sondereffekten (insbesondere Abschreibungen) zugesagt. Gleichzeitig wurde die Tantieme auf 150 % des Festgehalts beschränkt. Die insgesamt also 80 % der Bemessungsgrundlage betragende Tantieme erachtete das Finanzgericht als zu hoch und nahm eine verdeckte Gewinnausschüttung an.
Zur Begründung berief sich das Finanzgericht auf die vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze zur Angemessenheit von Gehältern eines Gesellschafter-Geschäftsführers. Danach ist grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, wenn die Tantieme - aller Gesellschafter-Geschäftsführer zusammen - **mehr als 50 % des Jahresergebnisses** beträgt. Da vorliegend die Tantieme aller Gesellschafter-Geschäftsführer 80 % des Jahresergebnisses betrug, war diese Grenze überschritten. Allerdings hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass speziell für die **Aufbauphase** eine Tantiemeregelung gerechtfertigt sein kann, die zu Gunsten des Geschäftsführers vom Üblichen abweicht (vgl. Bundesfinanzhof vom 15.3.2000, Aktenzeichen I R 74/99, GmbHR 2000, 1158). Im Streitfall hat das Finanzgericht angenommen, die AB-GmbH habe sich nicht in einer Aufbauphase befunden, da sie aus dem Einzelunternehmen des A hervorgegangen sei und zudem die Geschäftskontakte des Einzelunternehmens fortgeführt habe. Daher erachtete es die 50 %-Grenze als maßgeblich und bejahte eine verdeckte Gewinnausschüttung.
Hinweis:
Das Urteil konkretisiert, was nach Auffassung des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts unter "Aufbauphase" eines Unternehmens zu verstehen ist. Danach kommt es also nicht auf den formalen Gründungsvorgang an, sondern auf die **tatsächliche Neueinführung** des Unternehmens am Markt. Da diese Frage jedoch bisher höchstrichterlich noch nicht entschieden ist, hat das Finanzgericht die Revision zugelassen, die beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 16/02 anhängig ist. Eine endgültige Klärung dieser Frage bleibt damit dem Bundesfinanzhof vorbehalten. Angesichts der insoweit unsicheren Rechtslage sollten entsprechende Veranlagungen offen gehalten werden.

25 Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft

Durch sogenanntes Vorabentscheidungsersuchen vom 23.1.2002 (Aktenzeichen V R 84/99, GmbHR 2002, 560) hat der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, unter welchen Voraussetzungen eine sog. Vorgründungsgesellschaft den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Im Einzelnen ging es um Folgendes:
Die A-GbR - eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts - hatte den einzigen Zweck, die Gründung einer Kapitalgesellschaft, nämlich der A-AG, vorzubereiten. Zu diesem Zweck mietete sie Räumlichkeiten an, erwarb Anlagegüter, verschickte Informationsschreiben betreffend die A-AG und betrieb für diese Werbung. Nachdem die A-AG gegründet war, übertrug die A-GbR alle von ihr erworbenen Wirtschaftsgüter gegen Entgelt an die A-AG und stellte sodann ihren Geschäftsbetrieb ein.
Die A-GbR begehrte den Vorsteuerabzug für die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer. Die Finanzverwaltung ließ den Vorsteuerabzug mit der Begründung nicht zu, die A-GbR sei nicht Unternehmerin gewesen. Der Bundesfinanzhof hat das Verfahren ausgesetzt und dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob eine allein mit dem Ziel der Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft (Vorgründungsgesellschaft) zum Vorsteuerabzug auch dann berechtigt ist, wenn als einziger Ausgangsumsatz eine Übertragung des gesamten Vermögens auf die spätere Kapitalgesellschaft beabsichtigt und auch durchgeführt wird.
Für den Bundesfinanzhof ist diese Frage zweifelhaft, weil nach bisher herrschender Meinung sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft danach richtet, ob diese selbst nachhaltig Umsätze ausführt. Nur dann wird sie als Unternehmerin angesehen. Hierbei ist bedeutsam, dass die späteren Tätigkeiten der zu gründenden Kapitalgesellschaft bei dieser Beurteilung außer Betracht bleiben. Denn die Vorgründungsgesellschaft ist mit der späteren Kapitalgesellschaft nicht identisch, sondern als eigenes Rechtssubjekt anzusehen.
Aus der Vorlage ergibt sich, dass der Bundesfinanzhof dazu tendiert, die Unternehmereigenschaft der Vorgründungsgesellschaft auch in den Fällen zu bejahen und damit den Vorsteuerabzug zu gewähren, in denen mit Ausnahme der Übertragung des gesamten Vermögens auf die Kapitalgesellschaft keine Ausgangsumsätze durchgeführt werden. Für eine solche Beurteilung spricht, dass die Vorgründungsgesellschaft mit der

Vorbereitung der Gründung der späteren Kapitalgesellschaft unternehmerische Zwecke verfolgt. Sollte der Europäische Gerichtshof die Frage nach dem Vorsteuerabzug bejahen, so dürfte in Zukunft der Vorsteuerabzug einer Vorgründungsgesellschaft die Regel sein und nicht mehr - wie bisher - die Ausnahme.
Hinweis:
Bis zur Klärung dieser Frage sollten entsprechende Fälle verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Zwar bezieht sich die Anfrage des Bundesfinanzhofs ausdrücklich nur auf eine AG, da aber zu einer GmbH insoweit keine sachlichen Unterschiede bestehen, sind auch Veranlagungen betreffend die Vorgründungsgesellschaft einer GmbH offen zu halten.
Bedeutsam ist zudem, dass der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gerichtshof die weitere - für den Streitfall allerdings nicht entscheidungserhebliche - Frage vorgelegt hat, ob die Kapitalgesellschaft selbst zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der an die Vorgründungs-GbR erbrachten Leistungen befugt ist, auch wenn die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht gegründet war. Auch diese Fälle sollten daher bis zur Beantwortung durch den Europäischen Gerichtshof bzw. bis zu der Entscheidung des Bundesfinanzhofs offen gehalten werden.
Die Vorgründungsgesellschaft ist abzugrenzen von der sog. **Vorgesellschaft,** die mit Abschluss des notariellen Vertrags über eine GmbH oder AG entsteht. Die Vorgesellschaft wird als rechtlich identisch mit der später durch **Eintragung** in das Handelsregister entstehenden GmbH bzw. AG angesehen, so dass Vorsteuern der Vorgesellschaft bei der eingetragenen Gesellschaft auch bisher schon als abzugsfähig anerkannt waren.

26 Ladung zur Gesellschafterversammlung

In einer Entscheidung vom 21.12.2001 (Aktenzeichen 2 Wx 59/01, GmbHR 2002, 492) hat das Oberlandesgericht Köln zu den Anforderungen an die **Beschlussfähigkeit der Gesellschafterversammlung** einer GmbH Stellung genommen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:
Bei der S-GmbH waren PS und seine Mutter ES Geschäftsführer. Gesellschafter der S-GmbH waren PS mit 60 %, seine Mutter ES mit 20 % und sein Bruder GS mit ebenfalls 20 %. Weil der Jahresabschluss 2000 eine Überschuldung auswies, berief PS eine Gesellschafterversammlung ein. Nach Wahl des Protokollführers begann eine Diskussion über die Tagesordnungspunkte. Diese führte dazu, dass ES und GS sowie deren Bevollmächtigte die Gesellschafterversammlung verließen und in einen Nebenraum zogen. Im Versammlungssaal verblieben allein PS und sein Bevollmächtigter. Im Versammlungssaal und im Nebenraum wurde jeweils eine Gesellschafterversammlung fortgesetzt. Im ursprünglichen Versammlungssaal beschloss PS, seine Mutter - die ES - als Geschäftsführerin abzuberufen. Im Nebenraum wurde in der dort fortgesetzten Gesellschafterversammlung mit den Stimmen von ES und GS die Abberufung des PS als Geschäftsführer beschlossen. Am Folgetag meldeten PS und ES die Abberufung des jeweils anderen Geschäftsführers zur Eintragung in das Handelsregister an.
Das Oberlandesgericht Köln hat die Abberufung der ES bestätigt, die Abberufung des PS hingegen zunächst für nicht eintragungsfähig erachtet. Zur Begründung führte das Gericht aus, dass die Gesellschafterversammlung - entgegen der Auffassung der ersten Instanz - **beschlussfähig** gewesen sei. Das Oberlandesgericht Köln führte aus, dass es für die Frage der Beschlussfähigkeit zunächst nur auf eine **wirksame Ladung** ankomme. Da die Satzung keine besonderen Anforderungen vorsah, richteten sich diese nach § 51 GmbH-Gesetz. § 51 Abs. 1 GmbH-Gesetz sehe zwar vor, dass die Gesellschafterversammlung durch eingeschriebenen Brief einberufen werde. Dies war zwar vorliegend nicht erfolgt. Jedoch können die Gesellschafter auf diese Formvorschrift einvernehmlich verzichten. Das Gericht sah einen solchen einvernehmlichen Verzicht als gegeben an, weil alle Gesellschafter zur Versammlung erschienen waren und an dieser zunächst auch teilnahmen.
Insoweit führt das Oberlandesgericht Köln aus, dass das spätere Verlassen der Gesellschafter ES und GS nicht dazu führte, dass die Beschlussfähigkeit der Gesellschafterversammlung wieder entfallen ist. Die einmal - durch den Verzicht auf die Ladungsvorschriften - hergestellte Beschlussfähigkeit entfällt also nicht deshalb wieder, weil einzelne Gesellschafter die Versammlung nach Beginn verlassen oder sonst boykottieren. Eine andere Beurteilung kann sich nur dann ergeben, wenn die Satzung entsprechende Vorgaben enthält. Dies war im Streitfall nicht gegeben.

Hinweis:
Auf Grund der vom Gesetz vorgesehenen strengen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Ladung zur Gesellschafterversammlung kann es sich empfehlen, bereits in der Satzung hiervon abweichende Regelungen zu treffen. Erfolgt keine ordnungsgemäße Einladung und werden die Ladungsmängel nicht geheilt, so kann dies zur Nichtigkeit oder Anfechtbarkeit der in der Versammlung gefassten Beschlüsse führen.

27 Haftung: Haftungsbegrenzung bei Einlagenrückgewähr auf den Betrag des Stammkapitals

In einer interessanten Entscheidung vom 25.2.2002 (Aktenzeichen II ZR 196/00, GmbHR 2002, 549) hat der Bundesgerichtshof zu der Frage einer Haftung bei Rückgewähr der Einlagen einer GmbH Stellung genommen. Hierbei ging es vereinfacht um Folgendes:
Ursprünglich war X der Alleingesellschafter der sich in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen X-GmbH. Die X-GmbH hatte ein Stammkapital in Höhe von 100 000 DM. Die Y-GmbH und der Z hatten der X-GmbH verschiedene Darlehen gewährt, die diese zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwendete, die wiederum gegenüber dem Alleingesellschafter X bestanden. Die Zahlungen wurden durch Scheck unmittelbar an X bzw. dessen Gläubiger geleistet. Zur Sicherheit für das Darlehen übertrug der Alleingesellschafter X sämtliche Anteile an der X-GmbH auf die Y-GmbH und den Z. Hierbei erhielt die Y-GmbH 40 % der Geschäftsanteile und Z 60 % der Anteile. Nachdem die X-GmbH in Konkurs gefallen war, versuchte der Konkursverwalter zunächst, den gezahlten Betrag von X selbst zurück zu erlangen. Nachdem dies erfolglos blieb, nahm der Konkursverwalter die Y-GmbH und den Z auf Zahlung eines Betrages in Höhe von insgesamt 1,8 Mio. DM in Anspruch. Der Konkursverwalter war insoweit der Auffassung, es handele sich um eine **unzulässige Rückzahlung von Stammkapital.**
Der Bundesgerichtshof bejahte im Ergebnis einen Anspruch der X-GmbH und damit des Konkursverwalters gegen die Y-GmbH und den Z auf Rückzahlung. Zur Begründung führte der Bundesgerichtshof aus, es handele sich um eine nach § 31 Abs. 3 GmbH-Gesetz verbotene Rückzahlung von Stammkapital an den Gesellschafter, die die Y-GmbH und Z zu Lasten der Gesellschaft vorgenommen hätten. Insoweit hat das Urteil keine neuen Erkenntnisse gebracht.
Bisher höchstrichterlich nicht geklärt war allerdings, ob diese Haftung der **Höhe nach begrenzt** ist. Der Bundesgerichtshof bejaht diese Frage und beschränkte den Zahlungsanspruch gegen die Y-GmbH und den Z auf das **Stammkapital** der X-GmbH in Höhe von 100 000 DM, da die Y-GmbH und Z von der Auszahlung an X nicht profitierten. Diesen Haftungsbetrag verteilte der Bundesgerichtshof entsprechend der Beteiligungsquote auf die Gesellschafter. Danach hafteten die Y-GmbH mit 40 000 DM und der Z mit 60 000 DM. Eine Haftung für den darüber hinaus gehenden Betrag verneinte der Bundesgerichtshof. Damit hat der Bundesgerichtshof erstmals eine Aussage zu der Frage getroffen, ob die Haftung eines Gesellschafters nach § 31 Abs. 3 GmbH-Gesetz betragsmäßig begrenzt ist. Der Bundesgerichtshof hat allerdings - weil nicht entscheidungserheblich - keine Ausführungen dazu gemacht, ob die Haftung eines Mitgesellschafters auf den Betrag der von ihm erbrachten Stammeinlage begrenzt ist oder jeder Mitgesellschafter für das gesamte Stammkapital - also in voller Höhe - haftet.
Hinweis:
Zu berücksichtigen ist allerdings, dass neben einer Haftung nach § 31 GmbH-Gesetz eine Haftung nach anderen Vorschriften - etwa wegen unerlaubter Handlung oder existenzvernichtenden Eingriffs - in Betracht kommt. Insoweit kann sich ein größerer Haftungsbetrag ergeben, als bei der Haftung nach § 31 GmbH-Gesetz.