

## Mandantenrundschreiben 05/2003

[1 Geplantes "Amnestie-Gesetz"](#)

[2 Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug auch bei Erstausbildung](#)

[3 Doppelte Haushaltsführung: Zweijahresfrist verfassungswidrig](#)

[4 Haushaltsfreibetrag auch für Ehegatten mit Kindern?](#)

[5 Kürzung des Vorwegabzugs: Bundesfinanzhof äußert ernstliche Zweifel an der Verwaltungsauffassung](#)

[6 Anzeigepflichten bei Auslandsbeziehungen](#)

[7 Vereinsvorsitzender haftet auch für Steuerschulden](#)

[8 Vorsteuerabzug aus Gebäudemodernisierung bei fehlgeschlagener steuerpflichtiger Vermietung](#)

[9 Vor- und Nacherbschaft](#)

[10 Aktuelle Hinweise zur Steuergesetzgebung](#)

[11 Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen bei ungeklärten Geldzuflüssen](#)

[12 Veräußerung von Grundstücken im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels](#)

[13 Ansparabschreibungen vor Betriebseröffnung können ohne Gewerbesteuerbelastung aufgelöst werden](#)

[14 Billigkeitsmaßnahmen für Sanierungsgewinne](#)

[15 Fahrten zum Betrieb](#)

[16 Autotelefon und lohnsteuerliche Behandlung](#)

[17 Umsatzsteuer](#)

[18 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungsleistungen bei Personengesellschaften](#)

[19 Doppelte Haushaltsführung mit Ehemann im Ausland](#)

[20 EU-Zinsrichtlinie](#)

[21 Aussetzungsverfahren wegen Spekulationsbesteuerung](#)

[22 Anzeigepflicht der Banken zum Zeitpunkt des Todes](#)

[23 Schuldzinsenabzug bei Anschaffung eines teilweise selbst genutzten und teilweise vermieteten Gebäudes](#)

[24 Keine Totalüberschussvermutung bei dauerhaft vermietetem unbebauten Grundbesitz](#)

[25 Nochmals: Nutzung von altem Körperschaftsteueranrechnungsguthaben nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz](#)

[26 Anwendungsschreiben zu § 8b Körperschaftsteuergesetz](#)

[27 Nur noch eingeschränkte Anwendung der Vorschriften zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung \(§ 8a Körperschaftsteuergesetz\)](#)

[28 Verdeckte Gewinnausschüttungen](#)

[29 Einbringung von Grundstücken des Alleingeschafters in seine GmbH: Gefahr eines gewerblichen Grundstückshandels](#)

[30 Einzahlung des Stammkapitals: Aufbewahrungsdauer für die Nachweise](#)

[31 Bestellung eines Nicht-EU-Ausländers zum Geschäftsführer](#)

## 1 Geplantes "Amnestie-Gesetz"

Der Entwurf zum "Amnestie-Gesetz" sieht nunmehr - nach der Abkoppelung von der Abgeltungssteuer - im Einzelnen Folgendes vor:

- Wer in der Vergangenheit Steuern verkürzt hat, soll diesbezüglich durch Abgabe einer **strafbefreienden Erklärung** (die nicht mit der Selbstanzeige nach der Abgabenordnung identisch ist) und Entrichtung einer pauschalen, als Einkommensteuer geltenden Abgabe sowohl Strafbefreiung als auch Freiheit von weiteren Steuernachzahlungen (über die Abgabe hinaus) erlangen.
- Nacherklärungs- und damit Nachversteuerungszeitraum sind die Jahre **1993 bis 2001**. Pauschal mit der Abgabe belegt werden also Einnahmen in diesem Zeitraum, die bisher nicht der Besteuerung unterworfen worden sind.
- Die strafbefreiende Erklärung ist als Steueranmeldung ausgestaltet und auf amtlich **vorgeschriebenem Vordruck** abzugeben. Es bedarf daher keiner besonderen Festsetzung durch das Finanzamt.
- Die Erklärung gilt nur insoweit, als auch alle in den fraglichen Zeitraum fallenden Einnahmen angegeben worden sind. Soweit hierbei Defizite bleiben, gilt für diese das bisherige Recht (Strafbefreiung nur bei Selbstanzeige und Nachversteuerung mit dem individuellen Progressionsatz, außerdem Hinterziehungszinsen).
- Es wird zwei pauschale **Nachversteuerungssätze** geben:

Bei einer Erklärung vom **1.1. bis zum 31.12.2004** wird ein Steuersatz von **25 %** gelten; vom **1.1. bis zum 31.3.2005** ein solcher von **35 %**, jeweils auf den erklärten Betrag.

- Die pauschale Steuer ist innerhalb von **10 Tagen** nach Abgabe der Erklärung, spätestens aber bis zum 31.12.2004 bzw. 31.3.2005 zu entrichten.
- Die Vergünstigungen des geplanten Gesetzes (Straf- und Bußgeldfreiheit, pauschale Besteuerung) sollen nicht in Anspruch genommen werden können, soweit vor Eingang der strafbefreienden Erklärung einem Tatbeteiligten oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist.
- Die Erklärung und Zahlung befreit von steuerstrafrechtlicher Verfolgung wegen Steuerhinterziehung, leichtfertiger Steuerverkürzung, Steuerverfälschung oder Gefährdung von Abzugsteuern. Wichtig ist, dass der (rechtsstaatlich ohnehin verfehlte) § 370a Abgabenordnung (gewerbsmäßige oder bandenmäßige Steuerhinterziehung) ebenfalls - soweit wie die Erklärung reicht - nicht mehr zur Anwendung kommen kann. Gerade um diesen Punkt war erheblich gestritten worden, da die Vorschrift gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte Wirkung entfalten kann.

Obwohl die "Amnestie" in erster Linie auf den Bereich der Kapitaleinkünfte abzielt und die Hoffnung mitschwingt, einen Anreiz zur Rückführung von im Ausland angelegtem Kapitalvermögen zu geben, betreffen die abgeltenden Regelungen nicht nur **alle Einkunftsarten**, sondern auch **verschiedene Steuerarten** (Einkommen-, Körperschaft-, Gewerbe-, Umsatz-, Vermögen-, Erbschaft- und Schenkungsteuer).

Als dem Pauschalsteuersatz von 25 % bzw. 35 % zu unterwerfende **Einnahmen** gilt die **Summe** folgender Beträge, die in den Jahren 1993 bis 2001 **zu Unrecht unberücksichtigt** blieben oder **unrechtmäßigerweise abgesetzt** wurden:

- **60 %** der einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Brutto-Einnahmen (ohne jeden Abzug) oder Betriebsvermögensmehrungen;
- **alle** unberechtigt bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer abgezogenen Ausgaben oder Betriebsvermögensminderungen;
- **10 %** der gewerbsteuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen;
- **alle** unberechtigt bei der Gewerbesteuerfestsetzung abgezogenen Ausgaben oder Betriebsvermögensminderungen;

- **30 %** der nicht der Umsatzsteuer unterworfenen Brutto-Gegenleistungen (einschließlich Umsatzsteuer) für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe;
- **alle** unberechtigt abgezogenen Vorsteuerbeträge;
- **20 %** der nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz steuerpflichtigen Erwerbe.

Beispiel:

Hat der Steuerpflichtige aus versteuerten Einnahmen Zinseinkünfte hinterzogen und ist er nicht gewerblich tätig, so werden diese Einkünfte mit 60 % zur Bemessungsgrundlage der Abgabe. Zusatzbeträge für Gewerbesteuer und Umsatzsteuer fallen hierbei nicht an, da diese Steuerarten bei der privaten Zinseinnahme nicht zum Ansatz kommen.

Hingegen sind die Erhöhungsbeträge für die genannten Steuerarten dann in Betracht zu ziehen und der Bemessungsgrundlage zuzuschlagen, wenn bereits das Kapitalvermögen aus nicht versteuerten Einnahmen (beispielsweise Betriebseinnahmen) im fraglichen Zeitraum stammte. In diesem Falle sind die Zinseinnahmen einerseits und die zum Aufbau des Vermögensstamms führenden Einnahmen andererseits auseinander zu halten und getrennt der Abgabe zu unterwerfen. Wer also etwa im Jahr 1995 umsatzsteuerpflichtige Betriebseinnahmen hatte, hat diese zu 60 % wegen Einkommensteuer, zu 10 % wegen Gewerbesteuer (soweit sie im Einzelfall anfällt) und zu 30 % wegen Umsatzsteuer, d. h. im Ergebnis zu 100 %, der Abgabe zu unterwerfen. Hat er dieses Geld angelegt und in den Jahren nach 1995 Zinseinnahmen hieraus bezogen, so sind diese mit den erwähnten 60 % zusätzlich Bemessungsgrundlage der Abgabe.

Bekanntlich sind Kreditinstitute seit diesem Jahr einem - **heimlichen** - **Informationseingriff** der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht ausgesetzt (§ 24c Kreditwesengesetz). Dieser Zugriff sollte ursprünglich der Bekämpfung terroristischer Straftaten dienen. Wie zu erwarten war, wird dieses Zugriffsrecht nunmehr erweitert. So soll das Bundesamt für Finanzen ab dem 1.4.2005 nach der Abgabenordnung ebenfalls berechtigt sein, in die zu führenden Daten Einblick zu nehmen. Dabei bleibt abzuwarten, ob dieser Zugriff ebenfalls heimlicher Natur ist. Die Begründung zum Gesetz stellt eine Benachrichtigung des Betroffenen in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzbehörde. Wie schon im Hinblick auf § 24c des Kreditwesengesetzes, so bestehen hier erst recht Bedenken hinsichtlich des grundgesetzlich garantierten Rechtsschutzes und entsprechender internationaler Konventionen.

Die Finanzbehörden wollen sich damit das Instrumentarium schaffen, herauszufinden, bei welchen Kreditinstituten ein Steuerpflichtiger seine Konten führt, um hieran Ermittlungen knüpfen zu können.

## 2 Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug auch bei Erstausbildung

Im Mandanten-Rundschreiben 2/2003 wurde darüber berichtet, dass der Bundesfinanzhof nunmehr erheblich großzügiger ist bei der Anerkennung von unbeschränkt als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbaren Fortbildungskosten. Danach erkennt der Bundesfinanzhof Ausgaben für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium als Werbungskosten an, wenn eine **berufliche Veranlassung** gegeben ist (Urteil vom 17.12.2002, Aktenzeichen VI R 137/01). Genauso zum Abzug als (vorweggenommene) Werbungskosten zugelassen hatte der Bundesfinanzhof **Umschulungsaufwendungen** zum Erlernen einer völlig anderen Berufsart (Urteil vom 4.12.2002, Aktenzeichen VI R 120/01).

Inzwischen ist eine weitere grundlegende Entscheidung ergangen. Der Bundesfinanzhof entschied nämlich, dass auch bei einer **erstmaligen Berufsausbildung** vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen sein können (Urteil vom 27.5.2003, Aktenzeichen VI R 33/01). In dem entschiedenen Fall absolvierte der Steuerpflichtige eine Ausbildung bei einer Fluggesellschaft zum Verkehrsflugzeugführer. Die Kosten (16 267 DM) hatte der Steuerpflichtige selbst zu tragen. Nach Abschluss der Schulung wurde er bei der Fluggesellschaft beschäftigt.

Hinweis:

Wesentlich an der neuen Entscheidung ist, dass der Bundesfinanzhof auch Aufwendungen für eine **erstmalige** Berufsausbildung als unbeschränkt abziehbare vorab entstandene Werbungskosten anerkennt. Voraussetzung ist allerdings, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Sie müssen damit in einem hinreichend konkreten, objektiv

feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten Berufstätigkeit stehen.

In dem entschiedenen Fall bejahte der Bundesfinanzhof das Vorliegen dieser Voraussetzungen, da der Steuerpflichtige die Schulungskosten trug, um möglichst hohe Einnahmen aus der angestrebten und auch verwirklichten Tätigkeit als Berufspilot zu erzielen.

Hinweis:

Bisher noch nicht ausdrücklich entschieden ist, ob auch Aufwendungen für ein Promotionsstudium oder für ein nicht berufsbegleitendes, direkt nach dem Schulabschluss aufgenommenes **Erststudium** als Werbungskosten anzuerkennen sind. Dies erscheint nicht ausgeschlossen, da i.d.R. studiert wird, um eine Erwerbsgrundlage zu schaffen. Nachzuweisen wäre zunächst eine berufliche Veranlassung der betreffenden Aufwendungen. Hilfreich dafür ist die Angabe der konkret mit dem Studium angestrebten späteren beruflichen Tätigkeit. Damit die Studiaufwendungen sich steuerlich auswirken können, sollte deshalb auch dann, wenn während des Studiums keine Einnahmen erzielt werden, überlegt werden, die Aufwendungen im Rahmen einer Einkommensteuererklärung als (vorab entstandene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend zu machen. Wenn sich die Aufwendungen in den Studienjahren mangels Einnahmen steuerlich nicht auswirken, können sie als Verlustvortrag die Steuerlast späterer Jahre mindern.

### **3 Doppelte Haushaltsführung: Zweijahresfrist verfassungswidrig**

Bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung wird seit 1996 ein Kostenabzug für maximal zwei Jahre zugelassen. Diese zeitliche Beschränkung galt auch bei bereits zum 1.1.1996 bestehenden doppelten Haushaltsführungen. Mit Beschluss vom 4.12.2002 (Aktenzeichen 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00) hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass diese zeitliche Begrenzung zumindest bei **beiderseits berufstätigen Ehegatten** und bei **fortlaufend verlängerten Abordnungen** (sog. Kettenabordnungen) mit dem Grundgesetz unvereinbar ist.

Damit können in den vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fallgruppen Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung auch nach Ablauf der Zweijahresfrist als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Das Bundesverfassungsgericht betont, dass andere Fallgruppen nicht den Gegenstand der Verfassungsbeschwerde bildeten. Der Gesetzgeber ist nunmehr verpflichtet, rückwirkend ab 1996 eine verfassungskonforme Rechtslage herzustellen.

Zu den formellen Auswirkungen des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts hat sich nun das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 13.6.2003 (Aktenzeichen IV D 2 - S 0338 - 40/03) näher geäußert. Danach werden die Aufwendungen, die auf Sachverhalten beruhen, die mit dem vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Sachverhalten vergleichbar sind, **steuermindernd berücksichtigt**. Eine Steuerfestsetzung wird bis zu einer gesetzlichen Neuregelung vorläufig durchgeführt. Bei den vom Bundesverfassungsgericht **nicht entschiedenen Sachverhalten** (z.B. doppelter Haushalt von Ledigen) wendet die Finanzverwaltung die Zweijahresfrist weiterhin an. Auch insoweit soll das Finanzamt einen Vorläufigkeitsvermerk im Hinblick auf die ausstehende gesetzliche Neuregelung bei der doppelten Haushaltsführung aufnehmen.

Hinweis:

Wurde vom Finanzamt nicht in dieser Weise verfahren, sollte Einspruch eingelegt werden. Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anfallende bzw. angefallene Aufwendungen (z.B. Familienheimfahrten, Unterkunft) sollten dokumentiert und ggf. auch nachträglich geltend gemacht werden.

### **4 Haushaltsfreibetrag auch für Ehegatten mit Kindern?**

Nach dem Einkommensteuergesetz wird bis 2001 Unverheirateten mit Kindern unter bestimmten Voraussetzungen jährlich ein Haushaltsfreibetrag gewährt. Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluss vom 10.11.1998 (Aktenzeichen 2 BvR 1057/91) entschieden, dass die gesetzlichen Regelungen mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar sind, als die in ehelicher Gemeinschaft lebenden, unbeschränkt steuerpflichtigen Eltern von der Gewährung des Haushaltsfreibetrags ausgeschlossen wurden. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, bis zum 1.1.2002 eine Neuregelung hinsichtlich der Gewährung eines Haushaltsfreibetrages zu erlassen.

Umstritten ist, ob der Gesetzgeber dieser Verpflichtung nachgekommen ist. Zwar sollte durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16.8.2001 der Haushaltsfreibetrag während eines Übergangszeitraums von 2002 bis 2004 nur noch in den sog. Alt- oder

Bestandsfällen gewährt werden. Durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen wurde entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers der Haushaltsfreibetrag jedoch auch in den sog. Neufällen gewährt. Zusammenveranlagten Ehegatten steht der Haushaltsfreibetrag in Höhe von 2 340 € nach dem Gesetzeswortlaut weiterhin nicht zu.

Hinweis:

Einkommensteuerbescheide ab dem Veranlagungszeitraum 2002 zusammenveranlagter Ehegatten mit Anspruch auf Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag sollten im Hinblick auf die Nichtgewährung des Haushaltsfreibetrages offen gehalten werden.

## **5 Kürzung des Vorwegabzugs: Bundesfinanzhof äußert ernstliche Zweifel an der Verwaltungsauffassung**

Vorsorgeaufwendungen (z.B. Lebens- oder Krankenversicherungsbeiträge) werden nur bis zu einer bestimmten Höhe als Sonderausgaben zum Abzug zugelassen. Nach einer Höchstbetragsberechnung wird ein Vorwegabzug von 3 068 € (bei zusammenveranlagten Ehegatten 6 136 €) gewährt. Dieser Vorwegabzug reduziert sich jedoch um 16 % der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (ohne Versorgungsbezüge), wenn

- vom Arbeitgeber für die Zukunftssicherungsleistung Pflichtbeiträge oder freiwillige Zuschüsse steuerfrei erbracht werden oder
- nicht versicherungspflichtige Arbeitnehmer vorliegen, die ohne Beitragsleistung oder Zuschüsse versorgt werden (z.B. Beamte oder Richter) oder
- vertragliche Versorgungsanwartschaften erworben werden (z.B. bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH).

In die Einkommensteuer-Richtlinien 2001 wurde eine Neuerung aufgenommen. Danach wird die Kürzung des Vorwegabzugs bei zusammenveranlagten Ehegatten selbst dann vom **zusammengerechneten** Arbeitslohn **beider** Ehegatten vorgenommen, wenn **nur ein** Ehegatte die Kürzungsvoraussetzungen erfüllt. Gegen diese Auslegung hat der Bundesfinanzhof ernstliche Zweifel geäußert (Beschluss vom 14.4.2003, Aktenzeichen XI B 226/02). In dem Fall bezog ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn; Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung hatte er nicht erworben. Seine Ehefrau bezog geringen sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn, so dass sich insoweit der Vorwegabzug nicht aufgebraucht hätte. Die Finanzverwaltung wendet in den erlassenen Steuerbescheiden weiterhin ihre bisherige Rechtsauslegung an. Bescheide sollten daher offen gehalten werden.

## **6 Anzeigepflichten bei Auslandsbeziehungen**

Es bestehen gesetzliche Anzeigepflichten bei bestimmten Auslandsbeziehungen. Und zwar sind folgende Vorgänge innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen:

- Gründung und Erwerb von Betrieben und Betriebsstätten im Ausland,
- Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe oder Änderung,
- Erwerb von Beteiligungen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, wenn damit unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 10 % oder mittelbar eine Beteiligung von mindestens 25 % am Kapital oder am Vermögen erreicht wird oder wenn die Summe der Anschaffungskosten aller Beteiligungen mehr als 150 000 € beträgt.

Hinweis:

Hinzuweisen ist darauf, dass diese Anzeigepflichten nunmehr von der Finanzverwaltung **strenger überwacht** werden, ein Verstoß hiergegen als Ordnungswidrigkeit eingestuft wird und mit einer Geldbuße geahndet werden kann.

## **7 Vereinsvorsitzender haftet auch für Steuerschulden**

Der Vorsitzende eines eingetragenen Vereins ist als gesetzlicher Vertreter verpflichtet, die steuerlichen Pflichten des gesamten Vereins zu erfüllen. Dies kann selbst dann gelten, wenn der Verein in **mehrere Abteilungen** gegliedert ist. Bei Verletzung dieser steuerlichen Pflichten kann der Vorsitzende für Steuerschulden des Vereins in Haftung

genommen werden. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 13.3.2003 (Aktenzeichen VII R 46/02).

Im Urteilsfall war der (Sport-)Verein in mehrere Abteilungen gegliedert. Die Satzung übertrug dem ersten und dem zweiten Vorsitzenden die Vertretung des Vereins. Außerdem sah die Satzung als Organ einen Hauptvorstand vor, der umfassende Informations-, Kontroll- und Eingriffsrechte gegenüber den Abteilungsvorständen hatte und insbesondere auch für die Buchführung des Vereins zuständig war. Lohnsteueranmeldungen wurden nicht von den einzelnen Abteilungen des Vereins eingereicht, sondern der Verein ist als Arbeitgeber für in den Abteilungen beschäftigte Arbeitnehmer aufgetreten. In einer Abteilung wurde - offensichtlich für als Arbeitnehmer beschäftigte Fußballer - Lohnsteuer zu gering angemeldet und abgeführt.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs war der **Verein**, und **nicht dessen Abteilungen**, Arbeitgeber im lohnsteuerlichen Sinne. Damit war der Verein verpflichtet, Lohnsteueranmeldungen abzugeben, Lohnsteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Ob die einzelnen Abteilungen Arbeitgeber hätten sein können, wenn sie als solche aufgetreten wären, und ob dadurch die lohnsteuerrechtliche Verantwortlichkeit hätte abgewälzt werden können, hat der Bundesfinanzhof offen gelassen.

Auch trägt der Vereinsvorsitzende die Verantwortung für die Erfüllung dieser steuerlichen Pflichten des Vereins. Eine **Beschränkung** der Verantwortlichkeit ist zwar möglich. Dies setzt voraus, dass für die Aufgabenverteilung **klare schriftliche Regelungen** bestehen. Eine solche Aufgabenverteilung lag im Urteilsfall nicht vor. Die Abteilungsvorsitzenden konnten somit nicht als besondere Vertreter in Haftung genommen werden.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof wies ausdrücklich darauf hin, dass jede Aufgabenverteilung obsolet wird und der gesetzliche Vertreter (hier: der Vereinsvorsitzende) sich selbst um die steuerlichen Pflichten der vertretenen juristischen Person (hier: der Verein) kümmern muss, wenn er Anlass hat, an der Pflichterfüllung derjenigen zu zweifeln, auf die die steuerlichen Pflichten delegiert worden sind.

## **8 Vorsteuerabzug aus Gebäudemodernisierung bei fehlgeschlagener steuerpflichtiger Vermietung**

Dem Bundesfinanzhof lag in einem Aussetzungsverfahren folgender Sachverhalt vor: Ein Gebäudeeigentümer führte an seinem Gebäude in den Jahren 1992 bis 1996 umfangreiche Modernisierungs- und Baumaßnahmen durch und **beabsichtigte**, das Gebäude an Gewerbetreibende zu vermieten und **auf die Umsatzsteuerfreiheit zu verzichten**. Aus diesem Grunde wurden sämtliche in Rechnung gestellte Vorsteuern geltend gemacht. Auf Grund geänderter Marktbedingungen war ab 1997 entgegen der ursprünglichen Absicht dann aber nur eine **umsatzsteuerfreie** Vermietung möglich. Daraufhin forderte das Finanzamt ab diesem Zeitpunkt die in den Vorjahren geltend gemachte Vorsteuer anteilig zurück (sog. Vorsteuerberichtigung).

Der Bundesfinanzhof sieht in seinem Beschluss vom 27.2.2003 (Aktenzeichen V B 166/02) diesen Fall wie folgt:

- Bestätigt wird, dass die in den Jahren 1992 bis 1996 angefallenen **Vorsteuern abzugsfähig** bleiben und die später gegenüber der ursprünglichen Absicht geänderte Verwendung insoweit auch keine Änderung für die Jahre hervorruft, in denen die Vorsteuern abgezogen wurden. Hierzu auch der Hinweis auf das Mandanten-Rundschreiben 4/2003.
- Fraglich ist dagegen, ob in den **späteren Jahren** eine **anteilige Vorsteuerkorrektur** in Frage kommt. Zwar existiert **inzwischen** eine entsprechende Gesetzesvorschrift. Die damalige Fassung dieser Vorschrift sah diese Korrekturmöglichkeit jedoch nicht vor. Eine gesetzliche Änderung erfolgte erst ab dem 1.1.2002. Es ist folglich durchaus möglich, dass die Finanzbehörden wegen der entstandenen Gesetzeslücke entsprechende Vorsteuerbeträge für die Zeit vor dem 1.1.2002 nicht (anteilig) zurückholen können.

Hinweis:

Im vorgenannten Fall steht die Entscheidung in der Hauptsache noch aus. Vergleichbare Fälle, in denen eine nachteilige Vorsteuerkorrektur vorgenommen wurde bzw. wird, sollten aber vorsorglich offen gehalten werden.

## **9 Vor- und Nacherbschaft**

a) Zivilrecht

Im Fall der Vor- und Nacherbschaft werden zwei oder mehrere Erben nicht gleichzeitig, sondern nacheinander Erben. Mit dem Erbfall geht das Vermögen des Erblassers zunächst auf den Vorerben über. Mit dem Nacherbfall hört der Vorerbe auf, Erbe zu sein. Die Erbschaft fällt an den Nacherben. Der Vorerbe unterliegt gewissen **Beschränkungen**. So kann er z.B. ohne Zustimmung des Nacherben nicht wirksam über Grundstücke verfügen. Von den meisten dieser Beschränkungen kann der Erblasser den Vorerben allerdings befreien. Nacherbfall kann der Tod des Vorerben, aber auch ein sonst vom Erblasser zu bestimmendes Ereignis - z.B. die Wiederverheiratung des Ehegatten - sein.

Die Vorerbschaft kann ein Mittel sein, einem nahen Angehörigen, dem das Vermögen nicht zur vollen Herrschaft übertragen werden soll, die Stellung eines Erben einzuräumen. Dies gilt z.B. für den überlebenden Ehegatten, dem die Kinder des Erblassers oder dessen Verwandte nachfolgen oder für Abkömmlinge, die nur als Glied in der Generationenfolge den Vermögensstamm oder das Unternehmen halten sollen. Durch diese Art der Erbregelung kann z.B. auch das Vermögen gebunden und erhalten werden, z.B. zu Gunsten der Abkömmlinge. In bestimmtem Umfang gewährt die Nacherbenanordnung Vollstreckungsschutz.

b) Erbschaft- und Schenkungsteuer

Erbschaftsteuerlich gilt der Vorerbe als Erbe des Erblassers und der Nacherbe als Erbe des Vorerben. Es liegen damit **zwei Erbfälle** vor mit der Folge, dass **jeweils Erbschaftsteuer** anfällt. Der Vorerbe ist berechtigt, die Erbschaftsteuer aus Mitteln der Vorerbschaft zu entrichten. Die Besteuerung des Nacherben richtet sich grundsätzlich nach dessen persönlichem Verhältnis zum Vorerben. Der Nacherbe kann stattdessen auf Antrag für das gebundene Vermögen eine Besteuerung nach seinem persönlichen Verhältnis zum Erblasser herbeiführen. Ein solcher Antrag kann sich anbieten, wenn der Nacherbe zum Erblasser in einem engeren Verwandtschaftsverhältnis steht als zum Vorerben. Für die Besteuerung ist allerdings ausschließlich das Verwandtschaftsverhältnis des Nacherben zum Erblasser maßgebend, wenn die Nacherbfolge durch andere Ereignisse als den Tod des Vorerben eingetreten ist, wie z.B. im Falle einer zeitlich beschränkten Vorerbschaft oder eines Eintritts des Nacherbfalls bei Bestehen einer Wiederverheiratsklausel. Der Nacherbe ist in diesem Fall berechtigt, auf seine Erbschaftsteuerschuld die Erbschaftsteuer des Vorerben anzurechnen. Insgesamt liegt dann nur ein erbschaftsteuerbarer Vorgang vor.

Überträgt der Vorerbe vor Eintritt des Nacherbfalls das Nacherbschaftsvermögen ganz oder teilweise auf den Nacherben, liegt insoweit eine **Schenkung unter Lebenden** vor, die der Schenkungsteuer unterliegt. Maßgebend für die Besteuerung ist das persönliche Verhältnis zwischen dem Vor- und dem Nacherben. Der Nacherbe kann auch hier beantragen, dass sein Erwerb nach dem persönlichen Verhältnis zum Erblasser besteuert wird. Wird vor Eintritt des Nacherbfalls das Nacherbschaftsvermögen vom Vorerben auf den Nacherben **teilweise entgeltlich** übertragen, ist nach dem Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 21.11.2002 (Aktenzeichen IV 468/2000) die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer nach den Grundsätzen der **gemischten Schenkung** zu ermitteln. Dies bedeutet, dass die vereinbarte Gegenleistung von dem für die Schenkung anzusetzenden steuerlichen Wert nicht in voller Höhe, sondern nur zu dem Anteil abgezogen werden darf, der dem Verhältnis des Steuerwertes zum Verkehrswert des zugewandten Gegenstands entspricht.

Beispiel:

Der Vorerbe A überträgt vor Eintritt des Nacherbfalls das Nacherbschaftsvermögen - ein unbebautes Grundstück mit einem Verkehrswert von 1 000 000 € auf den Nacherben B gegen Zahlung eines Betrages von 100 000 €. Der für die Schenkungsteuer maßgebende Steuerwert des unbebauten Grundstücks beträgt 500 000 €.

Die Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer beträgt nicht 400 000 € (500 000 € - 100 000 €), sondern 450 000 € [ $500\,000\text{ €} - (100\,000\text{ €} \times 500\,000\text{ €} / 1\,000\,000\text{ €})$ ].

Hinweis:

Damit bleibt festzustellen, dass die Einrichtung einer Vor- und Nacherbschaft erbschaftsteuerlich wegen des zweimaligen Anfalls von Erbschaftsteuer nachteilig sein kann. Im Einzelfall kann deshalb zu überlegen sein, ob Vermächtnis- oder Nießbrauchgestaltungen zweckmäßiger sind. Auch sollte geprüft werden, ob die Nachteile einer gemischten Schenkung durch alternative Gestaltungen vermieden werden können.

## 10 Aktuelle Hinweise zur Steuergesetzgebung

a) Kleinunternehmerförderungsgesetz

Bekanntlich fand der Regierungsentwurf des sog. Kleinunternehmerförderungsgesetzes im Bundesrat keine Zustimmung, so dass der Vermittlungsausschuss angerufen werden musste. Dieser hat einen Kompromissvorschlag erarbeitet, welcher nunmehr die



Zustimmung von Bundestag und Bundesrat fand, so dass das Gesetz verkündet werden kann.

Allerdings konnte man sich auf die von der Bundesregierung vorgeschlagene **"vereinfachte Gewinnermittlung"** (Grundgedanke: pauschaler Ansatz der Betriebsausgaben mit 50 % der Betriebseinnahmen für bestimmte Steuerpflichtige und Verzicht auf die Aufzeichnung der Betriebsausgaben) nicht einigen, so dass die zunächst geplante zusätzliche Gewinnermittlungsart nicht eingeführt wird.

Die wesentlichen Gesetzesänderungen beschränken sich vielmehr auf folgende Bereiche:

- Standardisierung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung (also z.B. bei Freiberuflern) für nach dem 31.12.2003 beginnende Wirtschaftsjahre durch Einführung eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks.
- Anhebung der steuerlichen Buchführungspflichtgrenzen, bei deren Überschreiten die Finanzbehörde ab Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres von Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten verlangen kann, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen:

|  | bisher    | neu       |
|--|-----------|-----------|
| Umsätze  | 260 000 € | 350 000 € |
| Wirtschaftswert der selbst bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Fläche | 20 500 €  | 25 000 €  |
| Gewinn   | 25 000 €  | 30 000 €  |

Die Anhebung der steuerlichen Buchführungspflichtgrenzen hat Bedeutung für Land- und Forstwirte und daneben für Kleingewerbetreibende, welche nicht zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet sind. Bei diesen Steuerpflichtigen wird nunmehr ein größerer Kreis nicht von der steuerlichen Buchführungspflicht erfasst und kann damit den steuerlichen Gewinn nach der einfacheren Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln.

- Ermöglichung einer Sonderabschreibung für bestimmte Investitionen bei kleineren und mittleren Betrieben auch bereits im Erstjahr der betrieblichen Tätigkeit (Förderung von Existenzgründern).
- Änderung des Gewerbesteuergesetzes mit dem Ziel, die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Verbriefung von Kreditforderungen der Banken zu verbessern.

#### b) Gemeindefinanzreform

Die angestrebte Reform der Gewerbesteuer mit dem Ziel, den Kommunen eine breitere und konjunkturunabhängigere Einnahmequelle zu sichern, gestaltet sich schwieriger als geplant. Die hierzu eingesetzte Kommission konnte sich nicht auf einen einheitlichen Vorschlag einigen. Dennoch hält die Bundesregierung an dem Ziel fest, eine Reform der Gewerbesteuer mit Wirkung ab dem 1.1.2004 umzusetzen. Ziel ist eine "Modernisierung der Gewerbesteuer", was konkret bedeutet, dass der Kreis der einbezogenen Steuerpflichtigen auf die **Freiberufler** ausgedehnt und daneben die **Bemessungsgrundlage deutlich verbreitert** (z.B. durch stärkere Berücksichtigung von Zinsen, Leasingraten, Mieten, Pachten) werden soll. Letzter Punkt ist allerdings noch sehr umstritten, da die stärkere Hinzurechnung z.B. von Zins- und Leasingaufwendungen in ertragsschwachen Jahren oder gar Verlustjahren zu einer Belastung der Substanz des Betriebes führen kann. Alternativ wird auch ein höherer Anteil der Kommunen am Umsatzsteueraufkommen in Erwägung gezogen.

Hinweis:

Was letztendlich umgesetzt wird, bleibt abzuwarten. Jedoch scheint schon jetzt deutlich zu werden, dass die Bedeutung der Gewerbesteuer merklich ansteigen wird. Insbesondere wird sich verstärkt die Notwendigkeit ergeben, durch individuell abzuwägende Gestaltungen die Belastung mit Gewerbesteuer einzugrenzen. Es ist absehbar, dass bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen von der geplanten Reform besonders betroffen sein werden. Diese sollten die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig beobachten, um ggf. rechtzeitig in Zusammenarbeit mit dem steuerlichen Berater Handlungsmöglichkeiten zu erarbeiten.

## 11 Hinzuschätzung von Betriebseinnahmen bei ungeklärten Geldzuflüssen

In der Praxis taucht immer wieder das Problem auf, dass im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen betriebliche Geldkonten überprüft werden und dabei ungeklärte Geldzuflüsse von der Finanzverwaltung im Schätzungswege den zu versteuernden Betriebseinnahmen zugeordnet werden. Jüngst haben sich das Finanzgericht Düsseldorf (Urteil vom 14.10.2002, Aktenzeichen 17 K 7587/99 E) und das Finanzgericht München (Urteil vom 11.12.2002, Aktenzeichen 9 K 252/01) mit diesen Fragen beschäftigt. Diese noch nicht rechtskräftigen Urteile bestätigen zum einen, dass der Steuerpflichtige durch entsprechende Vorsorge derartige Probleme vermeiden kann. Zum anderen ziehen sie auch Grenzen für die Finanzverwaltung:

- Zu unterscheiden ist zunächst zwischen ungeklärten Bareinzahlungen auf **betrieblichen** und auf **privaten** Konten. Eine Gewinnzuschätzung ist grundsätzlich nur bei solchen auf betrieblichen Konten möglich. Somit ist dem Steuerpflichtigen anzuraten, für den betrieblichen und den privaten Bereich unbedingt **getrennte Bankkonten** zu führen. Denn das Finanzgericht München qualifiziert ein Konto, über das ein Steuerpflichtiger seine gesamten betrieblichen und privaten Geschäftsvorfälle abwickelt, als betriebliches Konto.
- Werden auf betrieblichen Bankkonten oder in der betrieblichen Kasse Geldzuflüsse festgestellt, deren Herkunft unklar ist, so trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast, wenn er die Mittel dem privaten Bereich zuordnen will. Eine fehlende Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen geht zu dessen Lasten. Anzuraten ist also, ausreichende Aufzeichnungen zu führen. Erfolgt beispielsweise ein Mitteltransfer von einem privaten auf ein betriebliches Konto, so sollte auch der Auszahlungs-/Abbuchungsbeleg des privaten Kontos aufbewahrt werden.
- Andererseits kann die Finanzverwaltung bei ungeklärten Geldzuflüssen auf betrieblichen Konten regelmäßig nicht im Schätzungswege den **gesamten** Geldzufluss als Betriebseinnahmen ansetzen. Vielmehr ist für den Einzelfall zu würdigen, in welchem Umfang die ungeklärten Kapitalzuführungen wahrscheinlich auf nicht versteuerten Einnahmen beruhen.

## **12 Veräußerung von Grundstücken im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels**

Wird ein gewerblicher Grundstückshandel aufgegeben und werden noch vorhandene Grundstücke in diesem Zusammenhang veräußert, so stellt sich die Frage, ob der Gewinn aus den Grundstücksveräußerungen **laufender Gewinn** darstellt oder aber zum **Betriebsaufgabegewinn** zählt. Diese Frage hat sehr hohe materielle Bedeutung, da der Betriebsaufgabegewinn nicht der Gewerbesteuer unterliegt und darüber hinaus bei der Einkommensteuer deutlich begünstigt sein kann.

Der Bundesfinanzhof hat nun in seinem Urteil vom 23.1.2003 (Aktenzeichen IV R 75/00) entschieden, dass die Veräußerung von Grundstücken im Zusammenhang mit der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels zum laufenden Gewinn zählt und damit bei der Besteuerung nicht begünstigt ist. Der Grund ist darin zu sehen, dass diese Grundstücke dem **Umlaufvermögen** zuzuordnen sind, also solchem Vermögen, welches nur kurzfristig dem Unternehmen dienen und dann am Markt umgesetzt werden soll. Und die Verwertung von Umlaufvermögen ist nicht im Rahmen einer Betriebsaufgabe begünstigt, wenn sie sich als **Fortsetzung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit** darstellt.

Hinweis:

Eine Begünstigung der Veräußerung von Umlaufvermögen im Rahmen einer Betriebsaufgabe kann also **in Ausnahmefällen** in Betracht kommen, wenn die tatsächliche Verwertung bei der Betriebsaufgabe **maßgeblich** anders erfolgt, als dies bei Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit vorgesehen war.

## **13 Ansparabschreibungen vor Betriebseröffnung können ohne Gewerbesteuerbelastung aufgelöst werden**

Für künftige Investitionen können kleine und mittlere Betriebe unter bestimmten Voraussetzungen gewinnmindernde Rücklagen in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens bilden. Diese Rücklage darf den Betrag von 154 000 € (bei Existenzgründern 307 000 €) nicht überschreiten. Sie ist bei Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts gewinnerhöhend aufzulösen. Erfolgt keine Investition,

hat die Auflösung spätestens im zweiten (bei Existenzgründern im fünften) Jahr nach ihrer Bildung zu erfolgen.

Eine solche Rücklage kann unter bestimmten Voraussetzungen auch **bereits vor der eigentlichen Betriebseröffnung** gebildet werden. Die Gewerbesteuerpflicht beginnt erst mit der Betriebseröffnung. Die Rücklagenbildung mindert somit zwar die Einkommen- oder Körperschaftsteuer, nicht aber die Gewerbesteuer. Die spätere Auflösung der Rücklage erfolgt nach Beginn der Gewerbesteuerpflicht und erhöht damit neben der Einkommen- oder Körperschaftsteuer auch die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer.

Zur Vermeidung eines steuerlichen Nachteils haben die Vertreter der Finanzministerien der Länder nun beschlossen, in diesen Fällen **auf Antrag** aus Billigkeitsgründen die Gewinnerhöhung aus der Auflösung der Rücklagen nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, soweit deren Bildung den Gewerbeertrag nicht gemindert hat (gleich lautende Ländererlasse vom 23.5.2003). Dieser Erlass gilt auch rückwirkend in allen noch offenen Fällen.

#### **14 Billigkeitsmaßnahmen für Sanierungsgewinne**

Gerät ein Unternehmen in eine Krisensituation, wird oftmals der Versuch einer Sanierung unternommen, mit welcher das Unternehmen vor dem finanziellen Zusammenbruch bewahrt und wieder ertragsfähig gemacht werden soll. Die Sanierung geht regelmäßig mit einem teilweisen oder auch vollständigen **Schuldenerlass** einher. Ein solcher Schuldenerlass kann bei dem Unternehmen zu einem Gewinn führen, da sich durch den Wegfall der Schuld das Betriebsvermögen erhöht.

Bis 1997 war ein solcher Sanierungsgewinn unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung freigestellt. Diese Steuerbefreiung wurde aufgehoben, so dass nunmehr der Sanierungsgewinn der Besteuerung unterliegt. Dies kann die **Sanierung gefährden**, da der die Besteuerung auslösende Schuldenerlass nicht zu einem Liquiditätszufluss führt. Damit steht die Besteuerung von Sanierungsgewinnen im Widerspruch zu den Zielen der Insolvenzordnung, welche vorrangig eine Erhaltung des Unternehmens anstrebt.

Um diese Problematik zu beseitigen, gewährt die Finanzverwaltung unter bestimmten Voraussetzungen aus sachlichen Billigkeitsgründen eine **Steuerstundung** mit dem Ziel des späteren Erlasses oder auch einen unmittelbaren **Erlass** der auf den entstandenen Sanierungsgewinn anfallenden Steuer. Die Voraussetzungen und Einzelheiten werden in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.3.2003 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2140 - 8/03) aufgezeigt. Insbesondere kommen diese Billigkeitsmaßnahmen, welche die Sanierung außerordentlich erleichtern können, **für alle noch offenen Verfahren** in Betracht. In entsprechenden Fällen kann also ein Antrag auf Steuererstattung sinnvoll sein.

Hinweis:

Im Einzelfall sind allerdings die in dem Schreiben der Finanzverwaltung aufgeführten Voraussetzungen für die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen zu prüfen. Dabei ist zu überlegen, ob frühzeitig mit der Finanzverwaltung Kontakt aufgenommen werden soll, um die steuerlichen Folgen der geplanten Sanierungsmaßnahmen und damit den möglichen Erfolg der Sanierung abschätzen zu können.

#### **15 Fahrten zum Betrieb**

Die Einführung der sog. Entfernungspauschale wirkt sich nicht nur bei Arbeitnehmern, sondern auch auf die steuerliche Gewinnermittlung aus. Und zwar unabhängig davon, ob Gewinnermittlungsart die Bilanzierung ist oder ob der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt wird, sind die Regelungen zur Entfernungspauschale bei der Ermittlung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei Wegen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und bei Familienheimfahrten anzuwenden.

a) Hintergrund

Im Einkommensteuergesetz ist geregelt, dass die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte **nur in eingeschränktem Maße** als Betriebsausgaben abziehbar sind. Es gilt, dass auch beim Betriebsausgabenabzug ein (verkehrsmittelunabhängiger) Kostenabzug in Höhe der Entfernungspauschale in Betracht kommt.

b) Fahrten mit dem Betriebskraftfahrzeug

In der Praxis wird meist ein zum steuerlichen Betriebsvermögen zählendes **Kfz** für die Zurücklegung dieser Wegstrecke genutzt. In diesen Fällen gelten für die **Ermittlung von nicht abziehbaren Betriebsausgaben** folgende Regelungen:

Die Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für die Fahrten zum Betrieb kann entweder nach einer pauschalen oder einer individuellen **Wertermittlungsmethode** ermittelt werden.

Nach der **pauschalen** Wertermittlungsmethode wird der Wert der Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mit 0,03 % des inländischen Listenpreises des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer je Kalendermonat und Entfernungskilometer angesetzt. Von dem so ermittelten entfernungsabhängigen, pauschalen Monatsbetrag ist grundsätzlich der nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale für die jeweilige Entfernung und die Zahl der Tage mit Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb ermittelte Betrag abzuziehen.

Bei dieser Berechnung kann sich eine positive oder eine negative **Differenz** ergeben. Ergibt sich eine **positive** Differenz, ist dieser Betrag als **nicht abziehbare Betriebsausgabe** dem Gewinn hinzuzurechnen. Ergibt sich eine **negative** Differenz, kann der sog. negative Unterschiedsbetrag zu zusätzlichen Betriebsausgaben führen. Der Unterschiedsbetrag kann negativ sein, wenn der nach der 0,03 %-Methode ermittelte Wert niedriger als die Entfernungspauschale ist.

Dies gilt nach Auffassung des Finanzministeriums Bayern (Erlass vom 27.3.2003, Aktenzeichen 31 - S 2145 - 051 - 6869/03) seit der Einführung der Entfernungspauschale.

## 16 Autotelefon und lohnsteuerliche Behandlung

Mit Schreiben vom 4.3.2003 (Aktenzeichen S 2354 A - 39 - St II 30) hat die Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main zur lohnsteuerlichen Behandlung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Benutzung eines Autotelefon eingehend Stellung bezogen. Die lohnsteuerliche Beurteilung richtet sich danach, ob sich das Telefon im Fahrzeug des Arbeitgebers oder im arbeitnehmereigenen Fahrzeug befindet.

a) Telefone in einem Fahrzeug des Arbeitgebers

Fernsprechanlagen sind bei der Ermittlung des **Nutzungswertes** eines Dienstwagens außer Ansatz zu lassen. **Privatgespräche**, die der Arbeitnehmer führt, bleiben seit dem Jahr 2000 lohnsteuerfrei. Dies gilt selbst bei 100 %iger Privatnutzung des Autotelefon.

b) Telefone in einem Fahrzeug des Arbeitnehmers

Oftmals stellt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Aufwendungen für die Anschaffung, den Einbau und den Anschluss eines Autotelefon sowie die laufenden Telefonkosten in Rechnung. Die **Kostenübernahme** ist nur dann vollumfänglich lohnsteuerfrei, sofern der Arbeitnehmer das Telefon so gut wie ausschließlich für betrieblich veranlasste Gespräche nutzt. Dies muss nachgewiesen werden. Liegt keine so gut wie ausschließlich berufliche Nutzung vor, ist nur der Erstattungsbetrag lohnsteuerfrei, der auf die beruflich geführten Gespräche entfällt. Die auf die berufliche Nutzung entfallenden Kosten müssen grundsätzlich monatlich ermittelt werden. Es kann aber auch eine **Vereinfachungsregelung** ausgenutzt werden. Wenn die Aufwendungen regelmäßig wiederkehren, kann auf Grundlage eines für drei Monate geführten Einzelnachweises ein pauschaler Auslagenersatz berechnet werden. Der Durchschnittsbetrag kann als pauschaler Auslagenersatz beibehalten werden, bis eine wesentliche Änderung der Verhältnisse (z.B. Änderung der Berufstätigkeit) eintritt. Entstehen dem Arbeitnehmer erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telefonkosten, legt er aber keinen Nachweis darüber vor, in welchem Umfang beruflich veranlasste Aufwendungen vorliegen, kann der Arbeitgeber 20 % der vom Arbeitnehmer vorgelegten Telefonrechnung, höchstens jedoch 20 € monatlich, als Auslagenersatz steuerfrei ersetzen.

## 17 Umsatzsteuer

a) Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gegenständen

aa) Zuordnungswahlrecht des Steuerpflichtigen

Der Unternehmer kann von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Vorsteuern nur dann gegenüber dem Finanzamt geltend machen, wenn die Leistung **für sein Unternehmen** erfolgt. Erwirbt der Unternehmer einen Gegenstand, welchen er sowohl für sein Unternehmen als auch nichtunternehmerisch nutzt (z.B. seinen Computer oder Pkw), so hat der Unternehmer nach der **Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs** die Wahl, ob er den Gegenstand **ganz** oder aber nur **teilweise** seinem Unternehmen zuordnet. Das gilt auch bei sehr geringfügiger unternehmerischer Nutzung (z.B. zu 1 %). Bei nur **teilweiser Zuordnung** kann die Vorsteuer aus dem Erwerb entsprechend nur anteilig geltend gemacht werden, dafür ist die nichtunternehmerische Nutzung umsatzsteuerlich unbeachtlich. Bei vollständiger Zuordnung zum Unternehmen kann im Erwerbszeitpunkt dagegen die geschuldete Vorsteuer grundsätzlich **vollständig**

**und sofort** geltend gemacht werden. Die private Verwendung dieses Gegenstands wird dann aber der Umsatzsteuer unterworfen (frühere Bezeichnung: Eigenverbrauch).

Nach **deutschem Umsatzsteuerrecht** ist der Vorsteuerabzug demgegenüber gesetzlich dann ausgeschlossen, wenn der Gegenstand lediglich zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird. Diese Regelung steht nicht im Einklang mit europäischem Recht. Allerdings hat der Rat der Europäischen Union insoweit dem deutschen Gesetzgeber eine Ausnahmeregelung erteilt. Diese lief am 31.12.2002 aus, wurde nun aber mit Entscheidung des Rates der EU vom 13.5.2003 (AktENZEICHEN 2003/354/EG) bis zum 30.6.2004 verlängert.

bb) Private Verwendung eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes  
Der Europäische Gerichtshof hat nun mit Datum vom 8.5.2003 (Rechtssache C-269/00 - "Seeling") wieder ein grundlegendes Urteil zum Umsatzsteuerrecht gefällt. Im Streitfall errichtete ein Einzelunternehmer ein Gebäude, welches er teilweise betrieblich und teilweise für private Wohnzwecke nutzte und voll dem Unternehmensvermögen zuordnete (zur 10 %-Grenze vgl. oben). Der Steuerpflichtige begehrte den **vollen** Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes. Das Finanzamt lehnte dies ab, mit der Begründung, dass die private Nutzung eines Teils des Gebäudes wie eine Vermietung umsatzsteuerfrei sei, so dass der Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen sei.

Der Europäische Gerichtshof gab nun aber dem Kläger Recht. Nach diesem Urteil gilt die Umsatzsteuerfreiheit für Vermietungsumsätze nur bei tatsächlichen Vermietungsvorgängen, nicht dagegen bei Eigennutzung.

#### **- Konsequenzen**

In diesen häufig vorkommenden Fällen kann der Unternehmer das Gebäude jetzt vollständig dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass der volle Vorsteuerabzug aus dem Erwerb bzw. der Errichtung zu gewähren ist. Die laufende Privatnutzung ist dann allerdings auf Basis der Selbstkosten (i.d.R. entsprechend der Höhe der anteiligen Gebäudeabschreibung) der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Insgesamt kann sich aber ein deutlicher Steuer- und insbesondere ein Finanzierungsvorteil ergeben. In Einzelfällen kann die Zuordnung des privat genutzten Gebäudeteils zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen aber auch nachteilig sein, so dass dann sinnvollerweise nur der unternehmerisch genutzte Teil dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet werden sollte. Betrachtet werden sollte außerdem der Vorsteuerberichtigungszeitraum im Falle einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, der bei Grundstücken zehn Jahre beträgt.

#### **- Zeitliche Wirkung**

Diese geänderte Rechtsprechung ist grundsätzlich auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Für die Vergangenheit verbietet der Grundsatz von Treu und Glauben verbösernde Konsequenzen. Soweit der Erwerb in der Vergangenheit liegt und die Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich noch offen sind, wäre sorgfältig zu prüfen, ob eine Anwendung der neuen Rechtsprechung sinnvoll und umsatzsteuerlich noch möglich ist. Die Oberfinanzdirektion Münster will zunächst die Folgeentscheidung des Bundesfinanzhofs abwarten und die bisher gültigen Verwaltungsanweisungen weiter anwenden (Verfügung vom 13.6.2003).

b) Vorsteuerabzug bei sog. "missing tradern"

In der Praxis tritt vermehrt das Problem auf, dass der **Vorsteuerabzug** aus Vorleistungen oder die **Umsatzsteuerfreiheit** bei Ausgangsleistungen nicht anerkannt wird, weil Zweifel über die Identität des Geschäftspartners bestehen. Insbesondere bei ausländischen Geschäftspartnern nimmt die Finanzverwaltung inzwischen häufiger Prüfungen vor, da in der Vergangenheit in größerem Umfang Betrugsfälle vorgekommen sind. Kann die Identität des Geschäftspartners nicht mehr festgestellt werden, so wird von einem "missing trader" (verschwundener Unternehmer) gesprochen.

In einem solchen Fall droht ein ganz erheblicher wirtschaftlicher Schaden. Zwar hat das Finanzgericht Hessen in seinem rechtskräftigen Beschluss vom 5.1.2001 (AktENZEICHEN 6 V 4543/00) zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden, doch wird vermehrt davon ausgegangen, dass das Vertrauen in die Richtigkeit des Beleg- oder Buchnachweises - beispielsweise bei umsatzsteuerfreien Leistungen in einen anderen EU-Staat - selbst dann nicht geschützt ist, wenn der Abnehmer eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet.

Hinweis:

Für die Praxis kann also nur dazu geraten werden, dass bei Abnehmern, welche dem Unternehmer nicht näher bekannt sind, weitere Nachweise über deren Identität eingeholt werden. Hilfreich sein könnte z.B. ein aktueller Auszug eines Handelsregisters oder die Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde.

c) Car-Garantie als eigenständige umsatzsteuerfreie Leistung

Bei Kauf von neuen oder gebrauchten Kraftfahrzeugen wird vermehrt vereinbart, dass der Käufer gegen Zahlung eines zusätzlichen Entgeltes Garantieleistungen über das gesetzlich vorgesehene Maß hinaus in Anspruch nehmen kann (sog. "Car-Garantie"). Strittig war nun, ob diese Zahlung Teil des umsatzsteuerpflichtigen Entgelts für den Erwerb des Fahrzeuges ist. Der Bundesfinanzhof hat dies in seinem Urteil vom 16.1.2003 (Aktenzeichen V R 16/02) abgelehnt und insoweit eine im umsatzsteuerlichen Sinne **eigenständige Leistung** gesehen, welche aber **steuerfrei** ist.

Hinweis:

Dies ist - insbesondere beim Fahrzeugerwerb durch Privatpersonen - eine günstige Sichtweise.

d) Betanken von Leasingfahrzeugen und Vorsteuerabzug

Leasingverträge sehen häufiger auch vor, dass der Leasinggeber die Kraftstoffkosten des Leasingnehmers übernimmt (sog. Übereinkunft über Kraftstoffverwaltung). Diese werden zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer am Jahresende abgerechnet. Der Leasingnehmer erhält eine **Tankkreditkarte**, mit der er Benzin oder Öl für das geleaste Kfz beziehen kann.

Betankt ein Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug für **Rechnung des Leasinggebers**, so liegt nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 10.4.2003 (Aktenzeichen V R 26/00) im umsatzsteuerlichen Sinne keine Kraftstofflieferung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer vor. Vielmehr wird der Treibstoff durch die Mineralölgesellschaft unmittelbar dem Leasingnehmer verschafft. Dies ist für den Vorsteuerabzug von Bedeutung.

## **18 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungsleistungen bei Personengesellschaften**

Im Mandanten-Rundschreiben 4/2003 wurde über den aktuellen Handlungsbedarf auf Grund der Änderung der Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsführungsleistungen bei Personengesellschaften informiert. Nunmehr hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 17.6.2003 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7100 - 121/03) mitgeteilt, dass die geänderte Rechtsprechung entgegen der früheren Verlautbarung nicht ab dem 1.7.2003, sondern erst **ab dem 1.1.2004** angewendet werden soll.

Hinweis:

Auf Grund der nach wie vor bestehenden Unsicherheiten, wie auf die geänderte Rechtsprechung reagiert werden sollte, ist anzuraten, die somit noch verbleibende Zeit zu nutzen, um zu prüfen, ob konkret Handlungsbedarf besteht.

## **19 Doppelte Haushaltsführung mit Ehemann im Ausland**

Aufwendungen eines Arbeitnehmers wegen doppelter Haushaltsführung sind grundsätzlich nur absetzbar, wenn die doppelte Haushaltsführung **aus beruflichem Anlass begründet wurde**. Doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger einen Hausstand hat (z.B. Familienwohnung), er aber an einem anderen Ort arbeitet und auch an diesem Beschäftigungsort eine Wohnung unterhält.

Das Finanzgericht Köln hatte jetzt zu entscheiden, ob auch dann eine doppelte Haushaltsführung steuerlich anzuerkennen ist, wenn eine in Deutschland wohnende und beschäftigte Arbeitnehmerin ihren Familienwohnsitz nach der Eheschließung bei ihrem in England berufstätigen und dort wohnenden Ehegatten nimmt. Problematisch an diesem Fall war, ob die doppelte Haushaltsführung überhaupt aus beruflichem Anlass begründet wurde, da eigentlich die **Eheschließung als privater Vorgang** Grund für die doppelte Haushaltsführung war. Denn grundsätzlich ist eine berufliche Veranlassung dann nicht gegeben, wenn ein Arbeitnehmer aus privaten Gründen seinen Hauptwohnsitz vom Beschäftigungsort wegverlegt, er aber aus beruflichen Gründen seine Wohnung am Beschäftigungsort beibehält (Bundesfinanzhof vom 2.12.1981, Aktenzeichen VI R 167/79).

Aber nach dem Grundgesetz steht die Ehe unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Deswegen gilt die Gründung eines doppelten Haushalts ausnahmsweise auch dann noch als beruflich veranlasst, wenn im Falle einer Eheschließung **beide Ehegatten** an verschiedenen Orten ihren Berufen nachgehen, dort wohnen und eine der beiden Wohnungen zur gemeinsamen Familienwohnung machen (Bundesfinanzhof vom 4.10.1989, Aktenzeichen VI R 44/88).

Dazu hat nun das Finanzgericht Köln entschieden, dass dies aus dem **Grundrecht der Arbeitnehmerfreizügigkeit** innerhalb der europäischen Gemeinschaft auch dann gilt, wenn einer der Ehegatten bereits vor der Eheschließung in England wohnte und arbeitete

und dessen Wohnung zum Familienwohnsitz geworden ist (rechtskräftiges Urteil vom 4.12.2002, Aktenzeichen 11 K 2966/00).

## 20 EU-Zinsrichtlinie

Schon mehrfach war an dieser Stelle von dem wechselhaften Verlauf der Beratungen zur EU-Zinsrichtlinie die Rede (vgl. Mandanten-Rundschreiben 2/2003 und 3/2003).

Nachdem Italien seine Zustimmung von einer Begünstigungsmöglichkeit im landwirtschaftlichen Bereich abhängig gemacht hatte und diese Hürde nunmehr genommen ist, haben sich die Mitgliedstaaten auf diese Richtlinie jetzt verständigt. Sie tritt allerdings nur dann **ab dem 1.1.2005** in Kraft, wenn die in den früheren Rundschreiben genannten Drittstaaten (insbesondere Schweiz, Liechtenstein) die Staatsverträge unterzeichnet haben, mit denen sie sich zur Einführung adäquater Maßnahmen bereit erklären. Dies ist zwar bis heute, soweit ersichtlich, noch nicht geschehen, an einem In-Kraft-Treten der Richtlinie zum Jahr 2005 dürfte jedoch vom heutigen Standpunkt aus nicht mehr zu zweifeln sein.

## 21 Aussetzungsverfahren wegen Spekulationsbesteuerung

Es war in der Vergangenheit berichtet worden, dass der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 16.7.2002 dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt hat, ob die Besteuerung von Spekulationsgewinnen mit Wertpapieren mangels ausreichender Durchsetzung durch die Finanzämter noch verfassungsgemäß ist.

Aus diesem Verfahren ziehen der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte mittlerweile unterschiedliche Konsequenzen:

- So hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 11.6.2003 (Aktenzeichen IX B 16/03) entschieden, dass die Besteuerung eines Steuerpflichtigen nach Maßgabe dieser Vorschrift auf Antrag bis zum Abschluss des Prüfungsverfahrens im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes auszusetzen ist.

Es empfiehlt sich, vergleichbare Steuerbescheide offen zu halten. Wenn ein einschlägiger Vorläufigkeitsvermerk auf dem Einkommensteuerbescheid fehlt, sollte rechtzeitig Einspruch eingelegt werden. Nach dieser Entscheidung des Bundesfinanzhofs müsste außerdem - soweit wegen der etwaig anfallenden Aussetzungszinsen gewünscht - Aussetzung der Vollziehung erreichbar sein.

- Ähnlich hat das Finanzgericht Münster mit Beschluss vom 11.2.2003 (Aktenzeichen 11 V 6957/02 AO) ein Sammelauskunftsersuchen eines Finanzamtes gegenüber einem Kreditinstitut ebenfalls im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes ausgesetzt. Für dieses Gericht ist es insbesondere das - gelegentlich als Bankgeheimnis bezeichnete - Vertrauensverhältnis zwischen Bank und Kunde, das hier das öffentliche Interesse an der Steuererhebung jedenfalls bis zum Abschluss des Verfassungsgerichtsverfahrens zurücktreten lässt.

## 22 Anzeigepflicht der Banken zum Zeitpunkt des Todes

Die Oberfinanzdirektion Hannover hat mit Verfügung vom 7.3.2003 (Aktenzeichen S 3844 - 45 - StO 241) angeordnet, dass die Kreditinstitute auch Verträge zu Gunsten Dritter dem Finanzamt anzuzeigen haben. Bei solchen Verträgen wird häufig bestimmt, dass **Vermögenswerte im Zeitpunkt des Todes auf eine bestimmte Person übergehen** sollen. Hintergrund dieser Verfügung ist eine Vorschrift des Erbschaftsteuergesetzes, die allgemein anordnet, dass Kreditinstitute die Vermögenswerte ihrer Kunden im Falle des Todes zum Zwecke der Erbschaftsbesteuerung (aber auch ggf. zur Nacherhebung der Einkommensteuer) dem Finanzamt anzuzeigen haben.

## 23 Schuldzinsenabzug bei Anschaffung eines teilweise selbst genutzten und teilweise vermieteten Gebäudes

Bei einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus, in dem der Steuerpflichtige eine selbst genutzte Wohnung unterhält, kommt der Aufteilung der Schuldzinsen für Anschaffungskostendarlehen auf den selbst genutzten Teil und den fremdvermieteten Teil besondere Bedeutung zu. Steuerliches Ziel wird es i.d.R. sein, den selbst genutzten Teil mit Eigenkapital und den fremdgenutzten Teil mit Fremdkapital zu finanzieren, um den vollen **Werbungskostenabzug für die Finanzierungsaufwendungen** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erlangen.

Die Finanzverwaltung war einer diese Gestaltung gestattenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch ein Schreiben aus dem Jahr 1999 gefolgt, jedoch beschränkt auf die Fälle der **Herstellung** eines entsprechenden Gebäudes.

Nunmehr hat der Bundesfinanzhof durch Urteil vom 9.7.2002 (Aktenzeichen IX R 65/00) diese Rechtsprechung auch **auf Anschaffungsfälle ausgedehnt**; dem hat sich die Finanzverwaltung durch Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 24.4.2003 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 55/03) jetzt angeschlossen.

Voraussetzung ist zunächst eine **Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Gebäudeteile**. Das setzt eine nach außen erkennbare Zuordnungsentscheidung des Steuerpflichtigen voraus. Dies kann dadurch geschehen, dass der Kaufpreis in dem notariellen Kaufvertrag klar und eindeutig auf die verschiedenen Wohnungen aufgeteilt wird; allerdings darf die Aufteilung nicht zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Gebäudeteile führen.

Fehlt es an einer solchen Zuordnungsentscheidung, sind die Anschaffungskosten im Verhältnis der selbst genutzten Wohn-/Nutzflächen des Gebäudes zu den fremdvermieteten Flächen aufzuteilen.

Weitere Voraussetzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen ist, dass die der zu vermietenden Wohnung gesondert zugerechneten Anschaffungskosten auch **tatsächlich** mit den dafür aufgenommenen Darlehensmitteln bezahlt werden.

Hinweis:

Die Zuordnungsentscheidung sollte unbedingt in den Darlehensverträgen festgehalten werden. Hierzu ist es hilfreich, dass der Darlehensbetrag mit dem im Kaufvertrag festgelegten entsprechenden Kaufpreis übereinstimmt und separiert an den Veräußerer gezahlt wird. Eine Vermischung auf eigenen Konten des Käufers ist zu vermeiden. Bei Aufteilung des Gebäudes in Wohneigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz sollte eine Besicherung der Darlehen durch die fremdvermieteten Wohnungen erfolgen. Wenn die Bezahlung des Kaufpreises über ein Notaranderkonto abgewickelt wird, sollte zur Finanzierung der Anschaffungskosten der zu vermietenden Wohnung ein eigenständiges Darlehen aufgenommen werden. Dieses Darlehen sollte von der **Bank** getrennt, also nicht zusammen etwa mit Mitteln für die selbst genutzte Wohnung, auf das Notaranderkonto überwiesen werden. Der Notar sollte eine entsprechende Anweisung zur Bezahlung der Kaufpreisteile erhalten.

Auch für Altfälle sollte geprüft werden, ob bereits nach diesen Grundsätzen verfahren wurde und eine entsprechende Aufteilung jedenfalls in den noch offenen Steuerbescheiden und den zukünftigen Steuererklärungen vorgenommen werden kann. Hierbei wird man sich an den vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätzen orientieren müssen.

## **24 Keine Totalüberschussvermutung bei dauerhaft vermietetem unbebauten Grundbesitz**

In zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof davon aus, dass bei einer dauerhaften Vermietung die **Überschusserzielungsabsicht** des Steuerpflichtigen vermutet wird und dass nur bei Vorliegen besonderer Umstände, wie z.B. Rückkaufangeboten, Verkaufsgarantien, kurzfristigen Vermietungen ohne Konzept für Mietverlängerungen und Ähnliches diese Vermutung widerlegt sein kann.

In seinem Beschluss vom 25.3.2003 (Aktenzeichen IX B 2/03) hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass diese Vermutung nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz gilt. In dem entschiedenen Fall hatte der Steuerpflichtige ein überwiegend **fremdfinanziertes** unbebautes Grundstück erworben und jährliche Pachteinahmen von 500 DM zuzüglich einer Jagdpacht von 13 DM erzielt. Das Gericht legte dar, dass die Vermutung der Einkunftserzielungsabsicht sich nur auf bebauten Grundbesitz bezieht, nicht jedoch auf verpachteten unbebauten Grundbesitz. Im vorliegenden Fall war der Werbungskostenüberschuss in einem Zeitraum von knapp 15 Jahren auf mehr als 60 000 DM angestiegen.

Hinweis:

Dementsprechend hat ein Steuerpflichtiger darzulegen, ob und ggf. wie er einen Totalüberschuss aus dem unbebauten Grundbesitz zu erzielen gedenkt. Die schlichte Erzielung von niedrigen Pachteinahmen wird hierzu nicht ausreichen, insbesondere, wenn der Grundstückskauf hoch fremdfinanziert wurde.

## **25 Nochmals: Nutzung von altem Körperschaftsteueranrechnungsguthaben nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz**



Im Mandanten-Rundschreiben 4/2003 wurde bereits über die Beschränkung der Nutzung von altem Körperschaftsteueranrechnungsguthaben nach dem Steuervergünstigungsabbaugesetz berichtet. In diesem Zusammenhang ist auf eine besondere **Übergangsregelung** hinzuweisen. Nach der Übergangsregelung gilt eine Sonderregelung für Gewinnausschüttungen, die **vor dem 21.11.2002** beschlossen wurden und **vor dem 1.1.2006** erfolgen. Für diese Ausschüttungen gilt die bisherige Regelung der Nutzung des Anrechnungsguthabens fort. Gleiches gilt für **nach dem 20.11.2002** beschlossene Gewinnausschüttungen, die **bereits vor dem 12.4.2003** (und nicht vor dem 12.4.2004, wie unzutreffend an einer Stelle in der o.g. Beilage berichtet wurde) erfolgt sind.

## **26 Anwendungsschreiben zu § 8b Körperschaftsteuergesetz**

Der § 8b Körperschaftsteuergesetz enthält wesentliche Regelungen des **Halbeinkünfteverfahrens** für Kapitalgesellschaften, das das frühere Anrechnungsverfahren abgelöst hat. So ist in § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz die **Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen** geregelt. § 8b Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz bestimmt die **Steuerbefreiung von Erträgen aus der Veräußerung von Beteiligungen an anderen Körperschaften**. Die Finanzverwaltung hat nun im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.4.2003 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2750a - 7/03, BStBl I 2003, 292) zu **Zweifelsfragen bei der Anwendung der Vorschrift** Stellung genommen. Aus dem Anwendungsschreiben ergibt sich unter anderem Folgendes:

- Zu den **steuerfreien Erträgen nach Abs. 1** gehören unter anderem insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen in- und ausländischer Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie Liquidationsraten. Ferner fallen unter den Anwendungsbereich von Abs. 1 Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenansprüchen.
- Zu den **steuerfreien Erträgen nach Abs. 2** gehören nach dem Anwendungsschreiben unter anderem der Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen an anderen in- und ausländischen Kapitalgesellschaften. Hierzu gehören auch Gewinne aus der Veräußerung von Organgesellschaften. Steuerbefreit nach dieser Vorschrift sind auch Gewinne aus der Übertragung von Anteilen im Rahmen einer verdeckten Einlage.

Außerdem enthält das Schreiben zahlreiche Erläuterungen zu den schwierigen Ausnahmeregelungen zu einbringungsgeborenen Anteilen, zu mittelbaren Beteiligungen und etwaigen gewerbesteuerlichen Auswirkungen der Befreiung der Erträge von der Körperschaftsteuer.

## **27 Nur noch eingeschränkte Anwendung der Vorschriften zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a Körperschaftsteuergesetz)**

Der Europäische Gerichtshof hatte durch Beschluss vom 12.12.2002 über die Frage der Rechtmäßigkeit der Regelung des § 8a Abs. 1 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz, der die **Gesellschafter-Fremdfinanzierung** für Kapitalgesellschaften mit im Inland nicht steuerpflichtigen Anteilseignern einschränkt, entschieden (Rechtssache C 324/00, GmbHR 2003, 44).

Nach der Entscheidung verstößt die dort enthaltene deutsche Regelung gegen die im europäischen Gemeinschaftsrecht gewährte **Niederlassungsfreiheit**. Im entschiedenen Streitfall hatte eine deutsche GmbH als hundertprozentige Tochtergesellschaft einer niederländischen BV ein Darlehen von deren Muttergesellschaft aus den Niederlanden erhalten. Das Finanzamt sah die Unterkapitalisierungsgrenzwerte der o.g. Vorschrift als überschritten an und qualifizierte die Zinszahlungen an die Großmutter-Gesellschaft als **verdeckte Gewinnausschüttung**, so dass die Zinsen bei der deutschen GmbH **nicht abzugsfähig** waren. Diese Rechtsfolge verstößt nach der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit des EG-Rechts, da sie Inländer und Ausländer unterschiedlich behandelt. Sie ist damit rechtswidrig.

Auf Grund eines Erlasses des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 26.5.2003 (Aktenzeichen S 2742a - 11 - V B 4, DB 2003, 1250) soll **§ 8a Körperschaftsteuergesetz** als Folge dieser Rechtsprechung **nicht mehr angewendet werden**, wenn der kreditgewährende Anteilseigner

- Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründete Gesellschaft ist und

- in einem andern Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässig ist.

Entgegenstehende Steuerfestsetzungen sind nach der Verwaltungsanweisung zu **ändern**, soweit dies verfahrensrechtlich zulässig ist. Dies gilt insbesondere für alle Festsetzungen, die noch nicht bestandskräftig sind, vorläufig ergangen sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Es sollte überprüft werden, ob eine solche Änderung im Einzelfall tatsächlich erfolgt.

Hinweis:

Nach einer Erklärung im Anschluss an das Vermittlungsverfahren zum Steuervergünstigungsabbaugesetz erwägt die Bundesregierung, § 8a des Körperschaftsteuergesetzes in der Form europarechtskonform aufleben zu lassen, dass die Regelung auch auf Darlehen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und ihren inländischen Anteilseignern ausgedehnt wird.

## 28 Verdeckte Gewinnausschüttungen

a) Urteil des Bundesfinanzhofs zur verdeckten Gewinnausschüttung durch Risikogeschäfte: Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung

Der Bundesfinanzhof hatte in seinem Urteil vom 8.8.2001 (Aktenzeichen I R 106/99, BStBl II 2003, 487) entschieden, dass von einer GmbH durchgeführte Risikogeschäfte selbst dann nicht notwendig als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sind, wenn die Durchführung der Geschäfte nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft **völlig unüblich** oder **mit hohen Risiken verbunden** sind. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs kommt es allein darauf an, ob bei Abwägung der mit den Risikogeschäften verbundenen Chancen und Verlustgefahren das Geschäft als fremdüblich beurteilt werden kann.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.5.2003 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2742 - 26/03, GmbHR 2003, 782) eine Nichtanwendung verfügt. Danach sollen die Grundsätze des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus von den Finanzbehörden nicht angewendet werden. Es soll vielmehr weiterhin bei der Regelung im Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.12.1996 (Aktenzeichen IV B 7 - S 2742 - 57/96, BStBl I 1997, 112) bleiben. Danach ist die Übernahme risikobehafteter Geschäfte zwar nicht von vornherein als im Geschäftsleben unüblich anzusehen. Unüblichkeit soll aber dann gegeben sein, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Geschäft nicht vorgenommen hätte. Dies soll nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Risikogeschäften bereits dann zu bejahen sein, wenn das Geschäft nach **Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft völlig unüblich**, mit hohen Risiken verbunden und nur aus privaten Spekulationsabsichten des Gesellschafter-Geschäftsführers zu erklären ist.

Hinweis:

Die Auffassung der Finanzverwaltung steht nicht mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in Einklang und sollte daher nicht akzeptiert werden.

b) Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gehaltsnachzahlungen trotz Besserungsabrede  
Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 18.12.2002 (Aktenzeichen I R 27/02, GmbHR 2003, 546) darüber zu entscheiden, ob die Zahlung von Geschäftsführer-Gehalt trotz Besserungsabrede als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

A war Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Auf Grund wirtschaftlicher Schwierigkeiten der A-GmbH **verzichtete er teilweise auf sein monatliches Gehalt**. In einer Vereinbarung mit der GmbH hieß es, die Gehälter sollen später zum Teil nachgeholt werden, sobald sich die "wirtschaftlichen Verhältnisse wieder stabilisieren". Einige Zeit später fasste die Gesellschaft einen Beschluss, gemäß dem die Gehälter wieder in der ursprünglichen Höhe auszuzahlen und zudem noch offene Gehälter nachzuzahlen sind. Obwohl dieser Beschluss erst im Oktober des Jahres 1989 gefasst wurde, wurden die Gehälter bereits ab Januar 1989 wieder in der ursprünglichen Höhe ausbezahlt.

Der Bundesfinanzhof hat eine **verdeckte Gewinnausschüttung bejaht**. Zur Begründung hat er ausgeführt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zwar grundsätzlich auf sein Gehalt verzichten könne, ohne dass dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe. Es sei auch möglich, unter einer bestimmten Bedingung - etwa der Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft - auf das Gehalt zu verzichten.

Im Streitfall sei aber dennoch eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben, weil eine **unklare Vereinbarung getroffen** wurde. Es sei nicht hinreichend klar und deutlich, unter welchen Voraussetzungen der A letztlich auf sein Gehalt verzichte. Entscheidend

war für den Bundesfinanzhof außerdem, dass die A-GmbH bereits im Januar 1989 die Gehaltszahlungen an den A in der ursprünglichen vollen Höhe vorgenommen hatte, obwohl erst im Oktober 1989 die Wiederaufnahme der Gehaltszahlungen in der vollen Höhe beschlossen wurde. Dies zeige, dass die Wiederaufnahme der Gehaltsauszahlungen letztlich in das **Belieben der A-GmbH gestellt** gewesen sei. Hierauf hätte sich ein fremder Geschäftsführer nicht eingelassen.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist der Gehaltsverzicht mit Besserungsabrede ein durchaus geeignetes Mittel, um die Liquidität der GmbH in Krisenzeiten zu schonen, ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung herbeizuführen. Wie der Streitfall zeigt, muss hierbei jedoch besonders sorgsam vorgegangen werden. Es müssen klare Vereinbarungen getroffen und diese auch tatsächlich durchgeführt werden. Festzulegen ist z.B., welche Ansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers genau unter die Besserungsabrede fallen und wann bzw. bei welcher Vermögenslage und wie die Ansprüche wieder aufleben sollen. Zur laufenden Überprüfung der wirtschaftlichen Situation der GmbH kann es ratsam sein, **regelmäßige Prüfungstermine** vorzusehen und deren Durchführung zu dokumentieren.

## **29 Einbringung von Grundstücken des Alleingeschafters in seine GmbH: Gefahr eines gewerblichen Grundstückshandels**

In einer Entscheidung vom 19.9.2002 (Aktenzeichen X R 51/98, BStBl II 2003, 394) hatte der Bundesfinanzhof zu der Frage des gewerblichen Grundstückshandels bei der Einbringung von Grundstücken eines Alleingeschafters in seine GmbH Stellung zu nehmen. Im Einzelnen ging es im Streitfall um Folgendes:

Der im Streitjahr 1992 als selbständiger Versicherungskaufmann tätige Kläger gründete 1991 die T-GmbH. Er war deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer. Es wurden folgende Grundstücksveräußerungen an Dritte und Übertragungen an die T-GmbH getätigt:

- Im Jahr 1990 **veräußerte T** ein unbebautes Grundstück **an einen Dritten**, das er kurze Zeit zuvor angeschafft hatte. Mitte 1991 veräußerte T ein weiteres mit einem Wohn- und Geschäftshaus bebautes Grundstück an einen Dritten, das er ebenfalls kurze Zeit zuvor - im Jahr 1990 - angeschafft hatte.
- In den Jahren 1989 und 1991 erwarb der T ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück und eine Wohnung, die er jeweils zum 31.12.1991 zu den ursprünglichen Anschaffungskosten **an die T-GmbH** teils gegen Übernahme von Schulden, teils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten **übertrug**. Ferner erwarben der Kläger und seine Ehefrau 1988 ein weiteres mit einem Mehrfamilienhaus bebautes Grundstück jeweils zu ½. Die Ehefrau übertrug ihren Miteigentumsanteil Ende 1989 auf T. Dieser übertrug das gesamte Grundstück im März 1992 zum Verkehrswert an die T-GmbH. Die T-GmbH übernahm die aus der Anschaffung resultierenden Schulden.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Tätigkeit des T im Streitjahr 1992 im Rahmen eines **gewerblichen Grundstückshandels** erfolgte. Die Qualifikation einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel kann verschiedene steuerverschärfende - Auswirkungen haben, wie z.B. Gewerbesteuerpflicht, Veräußerungsgewinnbesteuerung oder beschränkte Abschreibungsmöglichkeiten. Der Bundesfinanzhof hat zunächst geprüft, ob die so genannte **Drei-Objekt-Grenze** überschritten wurde. Nach dieser Grenze ist gewerblicher Grundstückshandel grundsätzlich gegeben, wenn mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs veräußert werden. Ein enger zeitlicher Zusammenhang wird regelmäßig bejaht, wenn sowohl zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Veräußerung als auch zwischen den einzelnen Veräußerungen i.d.R. nicht mehr als fünf Jahre liegen.

Im Streitfall hatte der T in den Jahren 1990 und 1991 **zwei Veräußerungen** kurz zuvor angeschaffter Grundstücke **an Dritte** durchgeführt. Da hierdurch die Drei-Objekt-Grenze noch nicht überschritten war, stellte sich die Frage, ob auch die **Übertragungen der Grundstücke an die T-GmbH** bei der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen sind, deren Alleingeschafter er war. Der Bundesfinanzhof bejahte diese Frage.

Zur Begründung führte der Bundesfinanzhof aus, dass die **Übertragungen an die eigene GmbH** gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten sowie gegen Übernahme von Verbindlichkeiten entgeltliche Vorgänge seien. Dies trifft auch auf Mischfälle wie im Streitfall zu, in denen die Übertragungen teils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und teils gegen Übernahme von Schulden erfolgten. Ferner sah der

Bundesfinanzhof die für die Gewerblichkeit der Tätigkeit erforderliche **Gewinnerzielungsabsicht** nicht dadurch in Frage gestellt, dass zwei Grundstücke zu den Anschaffungskosten weiter übertragen wurden. Denn die Absicht der Gewinnerzielung werde nicht dadurch widerlegt - so der Bundesfinanzhof -, dass bei einigen Verkäufen tatsächlich keine Gewinne anfallen.

Bedeutsam ist die weitere Beurteilung des Bundesfinanzhofs, nach der die Einbringung der Grundstücke in die T-GmbH eine für eine Gewerblichkeit der Tätigkeit nötige Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Eine **Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** erfordert zwar eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Hieran sind nach Auffassung des Bundesfinanzhofs allerdings keine strengen Anforderungen zu stellen. Da nach der Rechtsprechung auch Veräußerungen an nahe Angehörige eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bedeuten und zudem auch solche Geschäfte zu berücksichtigen seien, die von vornherein nur mit einem bestimmten Erwerber abgeschlossen werden sollen, sei auch die Einbringung in die eigene GmbH eine solche Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Da somit die Einbringungen in die eigene GmbH bei der Prüfung der Drei-Objekt-Grenze mitzurechnen sind, war ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben. Dabei hat der Bundesfinanzhof betont, die durch die Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze entfaltete Indizwirkung für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels könne nicht dadurch widerlegt werden, dass die Übertragung der Grundstücke zur **Stärkung der wirtschaftlichen Leistungskraft** der GmbH erforderlich gewesen sei.

Hinweis:

Bringt der Alleingesellschafter Grundstücke gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder gegen Übernahme von Verbindlichkeiten in seine GmbH ein, so ist unter Berücksichtigung der Grundsätze des Urteils genau zu prüfen, ob dadurch ein gewerblicher Grundstückshandel begründet wird. Denn **Übertragungen an die eigene GmbH** sind unter den im Streitfall gegebenen Voraussetzungen als **Zählobjekt bei der Drei-Objekt-Grenze** zu berücksichtigen.

### **30 Einzahlung des Stammkapitals: Aufbewahrungsdauer für die Nachweise**

Das Oberlandesgericht Koblenz hatte mit Urteil vom 7.3.2002 (Aktenzeichen 6 U 1220/00, NZG 2002, 821) einen Fall zu entscheiden, in dem es um den **Nachweis der Erbringung des Stammkapitals** ging. Im Einzelnen hatte das Gericht folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

B war Gesellschafter der B-GmbH, die 1980 gegründet wurde. **Zwanzig** Jahre nach Gründung meldete die B-GmbH Insolvenz an. Der Insolvenzverwalter behauptete, B habe das Stammkapital nicht voll eingezahlt und verlangte von ihm die Einzahlung. Als Beweis für die erbrachte Stammeinlage legte B die Bilanzen der Jahre 1980 und 1981 vor. Die Bilanzen trugen den Vermerk "**aufgestellt anhand der vorgelegten Buch- und Inventurunterlagen**". Aus der Bilanz 1980 ergab sich, dass die Stammeinlage noch ausstand. In der Bilanz 1981 waren keine ausstehenden Einlagen mehr vermerkt. Hiermit wollte B nachweisen, dass er die Stammeinlage erbracht hatte. Weitere Unterlagen konnte der B angesichts des Zeitablaufs von zwanzig Jahren nicht vorlegen.

Das Oberlandesgericht Koblenz gab der Klage des Insolvenzverwalters statt und verurteilte B zur Leistung der Stammeinlage. Zunächst führte das Gericht aus, dass sich aus dem Vermerk der Bilanzen "aufgestellt anhand der vorgelegten Buch- und Inventurunterlagen" ergebe, dass eine Überprüfung der vorgelegten Unterlagen gerade nicht erfolgt sei. Ferner beweihe die **Bilanz als Privaturkunde** nur, dass die schriftlich fixierten Erklärungen vom Aussteller stammen, nicht aber deren inhaltliche Richtigkeit. Auch aus diesem Grund könne allein mit den Bilanzen nicht die Erbringung des Stammkapitals nachgewiesen werden.

Schließlich führt das Gericht aus, dass B auch **keinerlei Beweiserleichterungen** zugute kommen, weil das Gesetz solche trotz des Zeitablaufs von zwanzig Jahren nicht vorsehe. Daher müsse der Gesellschafter auch nach Ablauf eines derart langen Zeitraums mit der Geltendmachung solcher Ansprüche rechnen und entsprechende Beweisvorsorge treffen.

Hinweis:

Da zu der vom Oberlandesgericht Koblenz entschiedenen Frage **keine Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs** existiert, sollte jeder Gesellschafter die Belege zum Nachweis über die Einzahlung des Stammkapitals während der gesamten Dauer der Gesellschaft aufbewahren. Nach früherer Rechtslage war anerkannt, dass die Ansprüche nach dreißig Jahren verjähren. Ob dies nach Änderung der **Verjährungsvorschriften** durch die Schuldrechtsreform weiterhin der Fall ist, wird in der Literatur bisher unterschiedlich beurteilt.

### **31 Bestellung eines Nicht-EU-Ausländers zum Geschäftsführer**

In einer Entscheidung vom 5.11.2002 (Aktenzeichen 2 U 1433/02, GmbHR 2003, 537) hat das Oberlandesgericht Dresden zu der umstrittenen Frage Stellung genommen, ob auch Nicht-EU-Ausländer als Geschäftsführer einer inländischen GmbH bestellt werden können. Im Einzelnen hatte das Oberlandesgericht folgenden Fall zu entscheiden:

Eine inländische GmbH hatte den A - einen **Bürger der russischen Föderation** - zum Geschäftsführer bestellt und die Bestellung beim Handelsregister angemeldet. A hat seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Ausland und nur ein für drei Monate gültiges **Visum**, so dass er seine Tätigkeit als Geschäftsführer längstens für **drei Monate im Inland** ausüben konnte. Das Amtsgericht lehnte die Eintragung in das Handelsregister mit der Begründung ab, der A könne auf Grund der Einreisebeschränkungen sein Amt als Geschäftsführer nicht ordnungsgemäß ausüben.

Das Oberlandesgericht Dresden als Beschwerdeinstanz folgte dieser Sichtweise nicht und entschied, dass die Einreisebeschränkungen der Eintragung des A als Geschäftsführer nicht entgegenstehen. Hierbei begründete das Oberlandesgericht seine Auffassung massgeblich damit, dass der A auf Grund der heute bestehenden **Telekommunikationsmöglichkeiten** einen Großteil seiner Tätigkeiten vom Ausland aus erledigen kann.

Hinweis:

Die Rechtsprechung der Oberlandesgerichte zur Bestellung von nicht im Inland ansässigen Geschäftsführern ist uneinheitlich. Einige Oberlandesgerichte verlangen die jederzeitige Einreisemöglichkeit des Geschäftsführers, andere - wie das Oberlandesgericht Dresden im Besprechungsfall - lassen entsprechende Telekommunikationsmöglichkeiten ausreichen. Auch in der Literatur wird diese Frage bisher uneinheitlich beurteilt. Eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs liegt bisher nicht vor. Die jederzeitige Einreise ist jedenfalls bei **EU-Bürgern** gewährleistet, so dass deren Bestellung zum Geschäftsführer regelmäßig ohne Schwierigkeiten möglich ist. Im Übrigen empfiehlt es sich, die Eintragungsfähigkeit mit dem zuständigen Registergericht vorher abzuklären.