

Mandantenrundschreiben 06/2002

[1 Flutopfersolidaritätsgesetz](#)

[2 Steuerliche Erleichterungen und Spenden wegen Hochwassers](#)

[3 Verlust der Gemeinnützigkeit bei Tätigkeitsvergütungen für einen ehrenamtlich tätigen Vereinsvorstand](#)

[4 Riester-Rente: Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums](#)

[5 Reform des Stiftungsrechts](#)

[6 Mindeststeuersatz bei beschränkt Steuerpflichtigen verstößt gegen EG-Recht](#)

[7 Steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen](#)

[8 Erbschaft- und Schenkungsteuer](#)

[9 Änderungen des Investitionszulagengesetzes 1999](#)

[10 Vorbereitung auf eine anstehende Betriebsprüfung](#)

[11 Aktuelle Hinweise zur Betriebsverpachtung](#)

[12 Umsatzsteuer](#)

[13 Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsbeziehungen einer deutschen Kapitalgesellschaft zu einer ausländischen Sitzgesellschaft](#)

[14 Wegzug ins Ausland: Progressionsvorbehalt](#)

[15 Einzelne Änderungen durch das "Altfahrzeug-Gesetz"](#)

[16 Einkünfteverteilung bei Grundstücksgemeinschaften](#)

[17 Kosten für Sprachkurs im Inland](#)

[18 Verschärfte Maßnahmen zur Aufspürung und Bestrafung von Steuerhinterziehungen namentlich im Bereich der Kapitaleinkünfte](#)

[19 Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist](#)

[20 Eigenheimzulage bei auswärts studierenden Kindern](#)

[21 Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft](#)

[22 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Aufwendungen im Bereich zwischen Akquisition und privater Lebensführung](#)

[23 Steuerrechtliche Anerkennung von Zusagen auf Hinterbliebenenversorgung für die Lebensgefährtin oder den Lebensgefährten](#)

[24 Firmenrecht: Anforderungen an eine Phantasiebezeichnung als Name einer GmbH](#)

[25 Unternehmenskauf: Aufklärungspflicht des Verkäufers von GmbH-Anteilen bei drohender Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der GmbH](#)

1 Flutopfersolidaritätsgesetz

Zur Bereitstellung finanzieller Hilfen zur Beseitigung der Hochwasserschäden und zum Wiederaufbau der Infrastruktur vor allem in den neuen Bundesländern wurde das Flutopfersolidaritätsgesetz beschlossen. Im Wesentlichen wurden die im Rahmen der Steuerreformgesetze beschlossenen **Tarifsenkungen** zum 1.1.2003 bei der Einkommensteuer auf den 1.1.2004 **verschoben**, so dass der Einkommensteuertarif des Jahres 2002 nun unverändert auch in 2003 gilt. Zur Vermeidung finanzieller Härten wurde die Abschmelzung des Haushaltsfreibetrages um ein Jahr verschoben. Daneben wurde der **Steuersatz** für **Kapitalgesellschaften** begrenzt für den Veranlagungszeitraum 2003 um 1,5 %-Punkte von 25 % auf 26,5 % angehoben.

Die wesentlichen Eckziffern des Einkommensteuertarifs stellen sich nun wie folgt dar:

Veranlagungszeitraum	2001	2002-2003	2004	ab 2005
Grundfreibetrag	14 093 DM	7 235 €	7 426 €	7 664 €
Eingangssteuersatz	19,9 %	19,9 %	17,0 %	15,0 %
obere Proportionalzone ab	107 568 DM	55 008 €	52 293 €	52 152 €
Spitzensteuersatz	48,5 %	48,5 %	47,0 %	42,0 %

Im Hinblick auf mögliche Reaktionen auf diese Gesetzesänderungen sollte die politische Entwicklung genau beobachtet werden, da weitere Änderungen nicht auszuschließen sind. Das gilt auch bezüglich der in die Diskussion geratenen Vergünstigungen für Kapitalgesellschaften. So ergibt sich z.B. aus dem Wahlprogramm von Bündnis 90/Die Grünen, dass die steuerfreien Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften zumindest der Gewerbesteuer unterworfen werden sollen. Aus den beschriebenen Tarifänderungen sind jedenfalls folgende Schlüsse insbesondere für die Bilanzpolitik zu ziehen:

- Durch die Verschiebung der Absenkung des Einkommensteuer-Tarifs wird die Bilanzpolitik zum Jahreswechsel 2002/2003 an Bedeutung verlieren, da nun Steuererleichterungen auf Grund von Einkünfteverlagerungen lediglich aus der Ausnutzung von Progressionsvorteilen bei Einkünften unterhalb des Spitzensteuersatzes erzielt werden können.
- Bei **Kapitalgesellschaften** spricht der Anstieg des Steuersatzes dagegen für ein Vorziehen von Erträgen in den Veranlagungszeitraum 2002 und ein Hinausschieben von Aufwendungen in den Veranlagungszeitraum 2003, wobei allerdings Zinseffekte zu berücksichtigen sind.

2 Steuerliche Erleichterungen und Spenden wegen Hochwassers

a) Hochwasseropfer: Steuerliche Erleichterungen

Das Bundesfinanzministerium hat einen Rahmenkatalog entwickelt, aus dem sich die möglichen steuerlichen Erleichterungen bei Schäden auf Grund Naturkatastrophen ergeben (Schreiben vom 16.4.2002, Aktenzeichen IV D 2 - S 0336 - 3/02). Durch das Hochwasser im August 2002 sind erhebliche Schäden entstanden, deren Beseitigung bei vielen Steuerpflichtigen zu beträchtlichen finanziellen Belastungen führt. Vom Hochwasser betroffene Bundesländer (Bayern, Brandenburg, Niedersachsen, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen) haben deshalb auf der Grundlage des genannten Rahmenkatalogs eigene Erlasse veröffentlicht, aus denen sich einzelne steuerliche Hilfsmaßnahmen ergeben.

Danach können u.a. insbesondere folgende Vergünstigungen in Betracht kommen: Betroffene können bis zum 31.12.2002 Anträge auf zinslose **Steuerstundung** und auf **Herabsetzung von** bis zum Jahresende 2002 fälligen **Steuervorauszahlungen** stellen. Die Finanzämter verzichten bis zum 31.12.2002 auf **Vollstreckungsmaßnahmen** und erheben bis dahin keine **Säumniszuschläge**.

Wenn wegen des Hochwassers beispielsweise **Buchführungsunterlagen** nicht mehr vorgelegt werden können, so werden daraus keine steuerlich nachteiligen Folgerungen gezogen.

Beim zeitnahen Wiederaufbau von im Zusammenhang mit dem Hochwasser zerstörten Betriebsgebäuden und genauso bei Ersatzbeschaffung von beweglichen Anlagegütern

können **Sonderabschreibungen** in Betracht kommen. Außerdem lassen die Finanzämter unter bestimmten Voraussetzungen die steuergünstige Bildung von **Rücklagen** für eine (spätere) Ersatzbeschaffung von Anlagegütern zu. Unter erleichterten Voraussetzungen werden Aufwendungen für die Beseitigung von Schäden als **sofort abzugsfähige Aufwendungen** anerkannt, i.d.R. aber nur, wenn sie bestimmte Beträge nicht übersteigen.

Ähnliche Vergünstigungen bestehen bei Einkünften aus **Vermietung und Verpachtung**. Bei **Land- und Forstwirten** kommen weitere Sonderregelungen in Betracht.

Zahlt ein privater Arbeitgeber an hochwassergeschädigte **Arbeitnehmer** eine Unterstützung, dann kann diese unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei sein. Notwendige und angemessene Aufwendungen für die Wiederbeschaffung existenziell notwendiger Gegenstände (**Kleidung, Hausrat, Wohnung**) können unter bestimmten Voraussetzungen als sog. außergewöhnliche Belastungen steuermindernd geltend gemacht werden. Arbeitnehmer können diesbezüglich die Eintragung eines **Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte** beantragen.

Bei den Gemeinden können im Falle von wesentlichen Ertragsminderungen innerhalb der Antragsfrist Erlassanträge hinsichtlich der **Grundsteuer** gestellt werden. Für Anträge auf Erlass der **Gewerbsteuer** sind i.d.R. auch die Gemeinden zuständig.

b) Spenden für Hochwasseropfer

Bei **Spenden**, die bis zum 31.12.2002 zur Linderung der Katastrophenfolgen auf ein Sonderkonto einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt werden, muss zur steuerlichen Anerkennung ausnahmsweise keine ordnungsgemäße **Spendenbescheinigung** des Spendenempfängers vorliegen. Es genügt - auch bei Beträgen über 100 € - die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) der Bank oder der Bareinzahlungsbeleg. Zu beachten ist, dass sich Spenden nur bis zu bestimmten **Höchstgrenzen** steuerlich auswirken.

Besonderheiten gelten bei **Sachspenden**. Grundsätzlich kann die Entnahme aus dem Betriebsvermögen (nur) im Falle der Zuwendung an eine begünstigte Empfänger-Körperschaft **wahlweise** mit dem Buchwert statt mit dem Teilwert angesetzt werden. Dies - ggf. zzgl. anfallender **Umsatzsteuer** - ist dann auch der als Spende zu bescheinigende Betrag.

Wenn Hochwasseropfer im Unternehmen beschäftigt sind, haben Mitarbeiter oftmals hierfür **auf Arbeitslohn verzichtet**. Der Anteil, auf den verzichtet wurde, stellt keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Voraussetzung ist, dass der Verzicht **vor Fälligkeit** des Lohns **schriftlich** erklärt wurde.

Entsprechendes gilt, wenn Mitarbeiter auf Arbeitslohn zu Gunsten einer Spende durch den Arbeitgeber auf ein Spendenkonto zur Hochwasserkatastrophe verzichten.

Hinweis:

Da keine Lohnversteuerung erfolgt, kann der gespendete Betrag nicht als Spende bei den Sonderausgaben abgezogen werden. Die Verzichtserklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen.

3 Verlust der Gemeinnützigkeit bei Tätigkeitsvergütungen für einen ehrenamtlich tätigen Vereinsvorstand

Wird ein Verein, eine Kapitalgesellschaft oder auch eine Stiftung als gemeinnützig eingestuft, so folgen hieraus umfangreiche steuerliche Privilegien. Umso wichtiger ist es in diesen Fällen, die Anforderungen, welche an gemeinnützige Körperschaften gestellt werden, strikt einzuhalten. Ansonsten droht eine - auch rückwirkende - Aberkennung des besonderen steuerlichen Status mit der Folge, dass auf die Körperschaft erhebliche Steuerforderungen zukommen und von der Gemeinnützigkeit abhängige öffentliche Zuschüsse wegfallen können.

Der Bundesfinanzhof hatte in dem Beschluss vom 8.8.2001 (Aktenzeichen I B 40/01) einen Fall zu beurteilen, bei dem der Vorstand eines gemeinnützigen Vereins **satzungsgemäß** für diesen "ehrenamtlich" tätig war, dem Vorstand tatsächlich jedoch eine erhebliche Tätigkeits- und Aufwandsentschädigung gezahlt wurde. Hierin sah der Bundesfinanzhof einen Verstoß gegen die erforderliche **Selbstlosigkeit** des Vereins, so dass die Gemeinnützigkeit abzuerkennen war.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen sollte geprüft werden, ob die Satzung anpassungsbedürftig ist. Zu beachten ist weiterhin, dass die Erhaltung der Gemeinnützigkeit von größter Wichtigkeit ist, aber auch mit Problemfällen einhergeht. Dies gilt nicht nur für die zeitnahe Mittelverwendung, sondern bspw. auch bei hohen Verwaltungskosten, dem Ausgleich von Verlusten in wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung und bei unzulässigen Zuwendungen an Mitglieder oder Dritte.

4 Riester-Rente: Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums

a) Begriff der betrieblichen Altersversorgung

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 5.8.2002 (Aktenzeichen IV C 4 - S 2222 - 295/02; IV C 5 - S 2333 - 154/02) eingehend zur steuerlichen Förderung der privaten und betrieblichen Altersversorgung Stellung bezogen. In diesem Beitrag wird hierzu ein Überblick gegeben.

Unter einer betrieblichen Altersversorgung sind die Fälle zu verstehen, in denen dem Beschäftigten aus Anlass seines Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber Leistungen zur Absicherung mindestens eines biometrischen Risikos (Alter, Tod, Invalidität) zugesagt werden und Ansprüche auf diese Leistung erst mit dem Eintritt eines biologischen Ereignisses fällig werden.

b) Betriebliche Altersversorgung und ihre steuerliche Behandlung

	Direktzusage	Unterstützungskasse	Direktversicherung	Pensionskasse	Pensionsfonds
Zuflusszeitpunkt	Bei Zahlung der Altersversorgungsleistung an den Arbeitnehmer.		Bei Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber an die entsprechende Versorgungseinrichtung.		
Versteuerung in der Ansparphase	keine Versteuerung	keine Versteuerung	- keine Steuerfreiheit - Individuelle Versteuerung lt. Lohnsteuerkarte oder Pauschalversteuerung (unter bestimmten Voraussetzungen möglich)	- Steuerfreiheit unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 EStG. - nicht nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreie Beiträge: individuelle Versteuerung lt. Lohnsteuerkarte oder Pauschalversteuerung (unter bestimmten Voraussetzungen möglich)	- Steuerfreiheit unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 EStG. - nicht nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreie Beiträge: individuelle Versteuerung lt. Lohnsteuerkarte
Versteuerung in der Leistungsphase	Einkünfte nichtselbständiger (Versorgungsbezüge) aus Arbeit		Leistungen, die ausschließlich auf nicht geförderten Beiträgen beruhen: - Leibrentenzahlungen: Versteuerung mit Ertragsanteil - Kapitalauszahlung: Zinsanteil unter bestimmten Voraussetzungen regelmäßig steuerfrei Leistungen, die ausschließlich auf geförderten Beiträgen beruhen:		

		<p>- Versteuerung in vollem Umfang.</p> <p>Zu den geförderten Beiträgen zählen die Beiträge, die in der Ansparphase steuerfrei blieben oder für die ein Sonderausgabenabzug gewährt wurde. Zu den nicht geförderten Beiträgen gehören insbesondere pauschal besteuerte Direktversicherungen sowie die vor dem 1.1.2002 erbrachten Beiträge an eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung.</p>
--	--	--

c) Entgeltumwandlung

Leistungen in eine betriebliche Altersversorgung können auch durch eine Entgeltumwandlung erbracht werden, um eine etwaige Steuerfreiheit auszunutzen. Um eine Entgeltumwandlung handelt es sich, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer vereinbaren, **künftige** Arbeitslohnansprüche zu Gunsten einer betrieblichen Altersversorgung herabzusetzen. Die Finanzverwaltung erkennt auch die Herabsetzung von Arbeitslohn (laufender Arbeitslohn bzw. Einmal- und Sonderzahlungen) zu Gunsten einer betrieblichen Altersversorgung steuerlich an, wenn die Gehaltsänderungsvereinbarung bereits erdiente, aber noch nicht fällig gewordene Anteile umfasst.

d) Arbeitszeitkonten

Bei der Gutschrift von Arbeitszeiten auf einem Arbeitszeitkonto führt weder die Vereinbarung noch die Gutschrift auf dem Arbeitszeitkonto zum Zufluss von Arbeitslohn (keine Lohnversteuerung). Die Verwendung von Wertguthaben des Arbeitszeitkontos insgesamt oder nur teilweise zu Gunsten der betrieblichen Altersversorgung werden als Entgeltumwandlung anerkannt. Wann die Versteuerung des in die betriebliche Altersversorgung eingebrachten Zeitguthabenwertes erfolgt, richtet sich nach dem jeweiligen Durchführungsweg.

e) Pensionskasse und Pensionsfonds

Beiträge des Arbeitgebers aus dem **ersten Dienstverhältnis** an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds bleiben in bestimmter Höhe steuerfrei.

Arbeitgeberleistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sind ebenso wie Entgeltumwandlungen von der Befreiungsvorschrift erfasst. Die Steuerfreiheit ist begrenzt auf 4 % der Beitragsmessungsgrenze in der Rentenversicherung (West 2002: 54 000 €; gilt auch bei einer Beschäftigung in den neuen Ländern oder Berlin/Ost), im Jahr 2002 also auf 2 160 €. Der den Höchstbetrag übersteigende Betrag ist entweder individuell nach den Merkmalen der Lohnsteuerkarte oder (bei Direktversicherung oder Pensionskasse) pauschal lohnzuversteuern.

5 Reform des Stiftungsrechts

Die Stiftung bietet nicht nur erhebliche steuerliche Vorteile. Interessant ist sie auch unter dem Aspekt der Unternehmensnachfolge. Dabei sind die Motive eines Stifters, sein Unternehmen auf eine Stiftung zu übertragen, vielschichtig. So wird dem Stifter über die Stiftung z.B. die Möglichkeit eröffnet, eine Zerschlagung des Unternehmens durch die Erben zu vermeiden sowie die Fortführung des Unternehmens in seinem Sinne dauerhaft festzuschreiben. Dies wird erreicht, indem die Stiftungsorgane an den in der Stiftungssatzung festgelegten Willen des Stifters gebunden werden mit der Folge, dass der Stifter durch eine Stiftung weit über seinen Tod hinaus auf die Unternehmensfortführung Einfluss nehmen kann.

Um die Stiftungskultur in Deutschland zu fördern, hat der Gesetzgeber zunächst das **Stiftungssteuerrecht** reformiert. Dieses begünstigt insbesondere unter bestimmten Voraussetzungen Zuwendungen an Stiftungen neben dem allgemeinen Spendenabzug bis zur Höhe von **20 450 € im Jahr**. Daneben wird bei der Neugründung von Stiftungen für Zuwendungen in den Vermögensstock der neu gegründeten Stiftung ein weiterer Abzugsbetrag in Höhe von **307 000 €** gewährt. Dieser besondere Abzugsbetrag kann allerdings innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren der Höhe nach insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden.

In einem weiteren Schritt hat der Gesetzgeber mit Wirkung vom 1.9.2002 das **Stiftungszivilrecht** modernisiert. Die Voraussetzungen, unter denen eine Stiftung Rechtsfähigkeit erlangt, sind nunmehr bundeseinheitlich und abschließend im

Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt. Die rechtlichen Anforderungen für das Entstehen einer Stiftung werden im Ergebnis transparenter und einfacher gestaltet. Außerdem wird dem Stifter ausdrücklich ein Rechtsanspruch auf Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Stiftung zuerkannt, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen.

Hinweis:

Voraussetzungen für die Anerkennung als rechtsfähig ist u.a., dass die **dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks** gesichert erscheint und dass der Stiftungszweck das **Gemeinwohl nicht gefährdet**.

6 Mindeststeuersatz bei beschränkt Steuerpflichtigen verstößt gegen EG-Recht

Bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen (Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben) beträgt der anzuwendende Steuersatz **mindestens 25 %**. Das Finanzgericht Düsseldorf hat nun in dem - allerdings noch nicht rechtskräftigen - Urteil vom 25.4.2002 (Aktenzeichen 11 K 5753/99 E) entschieden, dass diese Regelung bei EU-Bürgern gegen EG-Recht verstößt.

7 Steuerliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen

a) Darlehensverträge zwischen Angehörigen als Gestaltungsinstrument

Darlehensverträge zwischen nahen Angehörigen können aus unterschiedlichen Gründen erforderlich (z.B. bei privaten oder beruflichen Investitionen) oder ein sinnvolles Instrument der Steuergestaltung sein (z.B. Nutzung von Freibetrags- und Progressionsvorteilen oder Umqualifizierung von Unterhaltsleistungen in steuerlich abzugsfähige Zinszahlungen).

b) Allgemeine Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung

Da bei nahen Angehörigen von einem fehlenden Interessengegensatz auszugehen ist, werden Vereinbarungen zwischen diesen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zu Stande gekommen sind (bei Beteiligung minderjähriger Kinder ist die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers bzw. eine vormundschaftsgerichtliche Genehmigung zwingend) und sowohl
- die inhaltliche Gestaltung als auch
- die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht.

c) Fremdvergleich bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen

Die bei Darlehensverträgen unter nahen Angehörigen geforderte Fremdüblichkeit setzt insbesondere voraus, dass

- eine Vereinbarung über die Laufzeit und über Art und Zeit der Rückzahlung des Darlehens getroffen worden ist,
- die Zinsen zu den Fälligkeitszeitpunkten entrichtet werden und
- der Rückzahlungsanspruch ausreichend besichert ist.

Die Besicherung des Darlehensanspruchs ist vielfach problematisch, da es den Darlehensnehmern regelmäßig an entsprechenden **Sicherheiten** fehlt. Eine fehlende Besicherung bei volljährigen und voneinander wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen ist steuerlich schädlich, wenn daneben weitere Umstände (z.B. unregelmäßige Zinszahlungen) hinzutreten (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9.10.2001, Aktenzeichen VIII R 5/01).

d) Besondere Anforderungen bei schenkweise begründeten Darlehensforderungen

Schenkweise Übertragung einer Geldsumme an Kinder mit der **Auflage**, diese als Darlehen wieder zurückzugewähren, werden steuerlich regelmäßig nicht anerkannt. Erforderlich ist vielmehr, dass die Kinder die uneingeschränkte Verfügungsmacht über das geschenkte Barvermögen erlangen.

Hinweis:

Diese Fälle können schenkungsteuerlich zu würdigen sein.

8 Erbschaft- und Schenkungsteuer

a) Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer?

Der Bundesfinanzhof hat in einer weiteren Entscheidung zum Ausdruck gebracht, dass er wesentliche Teile des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für verfassungswidrig hält. Da er über die Verfassungswidrigkeit nicht selbst entscheiden kann, hat er die Sache dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. In seinem Beschluss

vom 22.5.2002 (Aktenzeichen II R 61/99) hat der Bundesfinanzhof erneut insbesondere die Bewertung des ererbten bzw. geschenkten Vermögens beanstandet. Während dieses Vermögen normalerweise mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, liegen die anzusetzenden Steuerwerte für **Betriebsvermögen, Grundbesitz, land- und forstwirtschaftliches Vermögen** und nicht notierte **Anteile an Kapitalgesellschaften** deutlich unter dem gemeinen Wert. Diese Bewertungsunterschiede hält der Bundesfinanzhof für verfassungswidrig. Sie können z.B. dazu führen, dass Übergänge von kleinen und mittleren Betriebsvermögen weitgehend von der Erbschaftsteuer verschont bleiben oder dass die für den Grundbesitz anzusetzenden Werte nur etwa die Hälfte der durchschnittlichen Verkehrswerte erreichen.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat in einem koordinierten Ländererlass vom 6.12.2001 angeordnet, dass ab sofort Festsetzungen der Erbschaft- und Schenkungsteuer in vollem Umfang vorläufig ergehen. Damit befindet sich das Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht in einem Schwebestadium, der sicherlich noch mehrere Jahre andauern wird. Vgl. zu dieser Problematik bereits Mandanten-Rundschreiben 2/2002. In der Fachliteratur wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass **rückwirkende** Verböserungen (z.B. höhere Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen oder Versagung von Frei- und Abzugsbeträgen) nicht zulässig sind. Deshalb ist vor dem Hintergrund einer sich evtl. (zukünftig) verschärfenden Rechtslage zu überlegen, ob geplante Schenkungen (z.B. vorweggenommene Erbfolgen) von bisher begünstigtem Vermögen noch vorher durchgeführt werden sollen.

b) Verfassungsrechtliche Zweifel an der Bewertung des Erbbaurechts

Wird im Rahmen einer Schenkung oder eines Erbfalls ein Erbbaurecht übertragen, ist dieses für Zwecke der Festsetzung von Erbschaft- und Schenkungsteuer zu bewerten. Dabei erfolgt die Bewertung des Erbbaurechts nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes im Wege einer gesetzlichen Pauschalierung mit der Folge, dass der Wert des Erbbaurechts über die gesamte Laufzeit des Erbbaurechts gleich ist. Folge dieser gesetzlichen Pauschalierung ist z.B., dass es für den Wert des Erbbaurechts völlig gleichgültig ist, ob dieses noch vierzig oder nur noch drei Jahre läuft. Der Wert des Erbbaurechts ist in beiden Fällen gleich hoch. Mit Beschluss vom 22.5.2002 (Aktenzeichen II B 173/01) äußert der Bundesfinanzhof verfassungsrechtliche Zweifel an dieser gesetzlichen Wertung. Die Regelung verstößt seiner Auffassung nach gegen das verfassungsrechtliche Übermaßverbot, da sie insbesondere bei **kurzen Restlaufzeiten** des Erbbaurechts zu einer nicht hinnehmbaren Überbewertung des Erbbaurechts führt.

c) Schenkung von Kunstgegenständen

Kunstgegenstände, die verschenkt oder vererbt werden, unterliegen der Erbschaft- und Schenkungsteuer mit ihrem gemeinen Wert. Der Bundesfinanzhof hat nunmehr erstmals mit Urteil vom 6.6.2001 (Aktenzeichen II R 7/98) entschieden, dass im Falle mangelnder eigener Sachkenntnis der Finanzverwaltung und auch der Gerichte die Wertermittlung zwingend durch einen Sachverständigen zu erfolgen hat und dass nicht ungeprüft auf die ungekürzten Anschaffungskosten abgestellt werden kann.

Hinweis:

Steuerfrei bleiben Kunstgegenstände mit 60 % ihres Wertes, wenn deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind. Eine vollständige Steuerbefreiung tritt dann ein, wenn über die genannten Voraussetzungen hinaus die Bereitschaft besteht, die Kunstgegenstände den Bestimmungen des Denkmalschutzes zu unterstellen und sich die Kunstgegenstände des Weiteren seit mindestens zwanzig Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder bestimmter national wertvoller Archive eingetragen sind.

d) Gewährung eines niedrig verzinslichen Darlehens als Schenkung

Mit Beschluss vom 15.3.2001 (Aktenzeichen II B 171/99) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der gewährte Zinsvorteil sowohl bei Gewährung eines zinslosen, als auch bei Einräumung eines niedrig verzinslichen Darlehens eine schenkungsteuerrechtliche Bereicherung sein kann.

9 Änderungen des Investitionszulagengesetzes 1999

Das Investitionszulagengesetz 1999 fördert bestimmte Investitionen in den neuen Bundesländern und Berlin. Durch das Steueränderungsgesetz 2001 wurde u.a. die Förderung von Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden entscheidend geändert. Die Neuregelungen sind erstmals bei Investitionsbeginn nach dem 31.12.2001 anzuwenden.

Bei der Anschaffung eines Gebäudes wird zur Bestimmung des Investitionsbeginns auf den Abschluss des obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts abgestellt. Das 5. Steuerbeamten-Ausbildungsänderungsgesetz vom 23.7.2002 stellt nunmehr klar, dass unwirksame oder schwebend **unwirksame obligatorische Rechtsgeschäfte** auch für die Investitionszulage **keine Rechtsfolgen** auslösen können.

Eine weitere Änderung durch dieses Gesetz betrifft die Frage, ob **Modernisierungsmaßnahmen an einem denkmalgeschützten Gebäude**, das in den Jahren 1949 bis 1959 fertig gestellt wurde, auch dann erhöht begünstigt sind, wenn das Gebäude **außerhalb des innerörtlichen Bereichs** belegen ist. Es wird jetzt geregelt, dass Modernisierungsmaßnahmen an begünstigten Baudenkmalen auch dann erhöht begünstigt sind, wenn **sie nicht nur außerhalb, sondern auch im innerörtlichen Bereich** belegen sind und dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen wird.

Durch eine Präzisierung des sog. **Kumulationsverbots** wird ferner klargestellt, dass für bestimmte Investitionen keine Förderung nach mehreren Tatbeständen in Betracht kommt.

10 Vorbereitung auf eine anstehende Betriebsprüfung

a) Einsatz der Richtsatzsammlung der Finanzverwaltung

Außenprüfungen der Finanzverwaltung bedeuten für den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht nur eine hohe zeitliche und organisatorische Belastung, sondern vielfach auch steuerliche Mehrbelastungen, zumindest aber Verschiebungen von Steuerbelastungen mit negativen Zinsfolgen. Umso wichtiger ist die Kenntnis der Rechte und Pflichten und eine sorgfältige **Vorbereitung** auf eine anstehende Betriebsprüfung. Von Bedeutung sind insbesondere folgende Aspekte:

- organisatorische Vorbereitung (Prüfungstermin, Ort der Prüfung, Begleitung durch den steuerlichen Berater, Auskunftspersonen),
- Datenzugriff (insbesondere Organisation des EDV-Zugriffs für Daten nach dem 1.1.2002),
- Schwachstellenanalyse (Durchsicht von Verträgen, Richtsatzvergleich mit anderen Unternehmen, Analyse kritischer Punkte),
- Bereitstellung von Unterlagen (laufende Buchführungsunterlagen, wichtige Verträge, Nachweise für besondere Bilanzierungssachverhalte, wie bspw. Abwertungen beim Umlaufvermögen oder Garantierückstellungen),

Information der betroffenen Mitarbeiter über die Rechte des Prüfers.

Die Finanzverwaltung greift gelegentlich auf die Erfahrungen zurück, die bei anderen Prüfungen gewonnen wurden und die in den sog. **Richtsatzsammlungen** festgehalten werden. Richtsätze sind für die Finanzverwaltung Hilfsmittel, um Umsätze und Gewinne von Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen.

Mit Datum vom 31.5.2002 wurde vom Bundesministerium der Finanzen eine aktuelle Richtsatzsammlung für 2001 herausgegeben, welche allgemein zugänglich ist und somit auch dem Steuerpflichtigen und dessen Berater als Orientierungsgröße dienen kann. Insbesondere sollte für den Einzelfall überprüft werden, ob die neue Richtsatzsammlung wesentliche Veränderungen enthält.

Ein Auszug aus der Richtsatzsammlung ist in der folgenden Tabelle wiedergegeben:

	Rohgewinnaufschlag auf den Wareneinsatz bzw. Waren- u. Materialeinsatz	Rohgewinn I in % des wirtsch. Umsatzes	Rohgewinn II in % des wirtsch. Umsatzes	Halbreingewinn in % des wirtsch. Umsatzes	Reingewinn in % des wirtsch. Umsatzes
Einzelhandel mit Büromaschinen und Telekommunikationsgeräten (Richtsätze für die Jahre ab 2001)					

Wirtsch. Umsatz bis 300 000 DM	75 35-203	43 26-67		25 10-39	17 3-36
Wirtsch. Umsatz über 300 000 DM	59 28-127	37 22-56		23 10-36	10 3-19
Einzelhandel mit Computer und Software (Richtsätze für die Jahre 1997 bis 2000)					
ohne Gewerbe- klassen- unterteilung	32 12-56	24 11-36		13 6-21	7 1-13
(Richtsätze für die Jahre ab 2001)					
ohne Gewerbe- klassen- unterteilung	43 16-92	30 14-48		17 7-29	10 2-20
Schreinerei, Tischlerei (Richtsätze für die Jahre 1996 bis 1999)					
Wirtsch. Umsatz bis 200 000 DM		67	61 39-79	36 18-54	29 11-50
über 200 000 DM bis 400 000 DM		64	46 32-60	25 13-41	19 9-32
über 400 000 DM bis 1 Mio. DM		61	38 29-50	19 10-30	13 5-22
über 1 Mio. DM		55	34 24-43	15 9-24	9 4-14

(Richtsätze für die Jahre ab 2000)					
Wirtsch. Umsatz bis 200 000 DM		66	59 38-80	36 17-56	26 12-47
über 200 000 DM bis 400 000 DM		62	46 31-61	24 11-39	18 6-33
über 400 000 DM		59	37 26-49	18 9-29	12 4-21

Fett gedruckt sind die Mittelsätze, normal gedruckt sind die unteren und oberen Rahmensätze. Der wirtschaftliche Umsatz entspricht im Wesentlichen der Jahresleistung des Betriebes ohne Umsatzsteuer und abzüglich Preisnachlässe und Forderungsverluste. Die oben aufgeführten Kennzahlen werden vom wirtschaftlichen Umsatz abgeleitet:

Wirtschaftlicher Umsatz

./. Waren-/Materialeinsatz

= **Rohgewinn I** (bei Handelsbetrieben)

./. Fertigungslöhne

= **Rohgewinn II** (bei Fertigungsbetrieben)

./. allgemeine sachliche Betriebsaufwendungen

= **Halbreingewinn**

./. besondere sachliche und personelle Betriebsaufwendungen

= **Reingewinn**

b) Bindungswirkung von Prüfungsfeststellungen

Während einer Betriebsprüfung und insbesondere in der Schlussbesprechung wird häufig mit viel Aufwand ein für den Steuerpflichtigen noch tragbares Ergebnis "erkämpft". Oftmals erfolgt eine sog. **tatsächliche Verständigung** über schwierig zu ermittelnde Sachverhalte. Eine solche bindet für den Betriebsprüfungszeitraum hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen, allerdings nicht hinsichtlich der rechtlichen Würdigung.

Die Finanzverwaltung ist für die dem Prüfungszeitraum **folgenden** Besteuerungszeiträume regelmäßig aber nicht an die Feststellungen der Betriebsprüfung gebunden, wie jüngst das Finanzgericht Düsseldorf in dem rechtskräftigen Beschluss vom 17.12.2001 (Aktenzeichen 5 V 2776/01 A (U, AO)) herausstellte.

Eine Bindungswirkung besteht allerdings dann, wenn das Finanzamt eine sog. **verbindliche Zusage** gegeben hat, welche aber nur unter bestimmten Voraussetzungen, insbesondere nur auf Antrag des Steuerpflichtigen, erteilt wird. Ob dies sinnvoll ist, um für die Folgezeit Planungssicherheit zu erlangen, sollte im Einzelfall sorgfältig geprüft werden.

11 Aktuelle Hinweise zur Betriebsverpachtung

a) Keine zwingende Gewinnrealisierung bei Betriebsverpachtung

Endet ein betriebliches Engagement, so erfolgt eine **Betriebsaufgabe** mit der Folge, dass vorhandene **stille Reserven** der Besteuerung unterworfen werden. Bleibt aber der Gewerbebetrieb erhalten und wird an einen anderen im Ganzen verpachtet, so hat der Verpächter - unter bestimmten Voraussetzungen - ein **Wahlrecht**: Er kann entweder eine Betriebsaufgabe erklären oder den Betrieb als Verpachtungsbetrieb fortführen. Wird eine Betriebsaufgabe erklärt, so gehen die Wirtschaftsgüter grundsätzlich in das Privatvermögen über; die in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven werden aufgedeckt und (begünstigt) der Einkommensteuer unterworfen. Wird dagegen keine Betriebsaufgabe erklärt, so stellen die Pachteinnahmen **gewerbliche** Einkünfte dar.

Bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen wird die Besteuerung vorhandener stiller Reserven **hinausgeschoben**. Der Steuerpflichtige hat allerdings auch **während** der Betriebsverpachtung die Möglichkeit, gegenüber dem Finanzamt eine Betriebsaufgabe zu erklären. Die Vorteilhaftigkeit einer solchen Erklärung kann nur für den Einzelfall geprüft werden.

Im Falle einer Betriebsverpachtung ergeben sich eine Fülle von Einzelfragen. Einige aktuell von der Rechtsprechung zu entscheidende Punkte werden im Folgenden aufgegriffen.

b) Behandlung eines Geschäftswertes nach erklärter Betriebsaufgabe

Dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.1.2002 (Aktenzeichen X R 56/99) lag die steuerliche Behandlung des auf den **Geschäftswert** entfallenden Veräußerungsgewinns einer nach Aufgabeerklärung verpachteten Apotheke zu Grunde. Der Geschäftswert ist der Ausdruck für die Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit sie nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind. Zum Geschäftswert gehören bspw. ein Kundenstamm, eine betriebliche Organisation, die Vorteile aus einem Bestand an eingearbeiteten und qualifizierten Mitarbeitern und das "Image" bei Kunden oder Abnehmern.

Der Bundesfinanzhof entschied, dass der Geschäftswert trotz erklärter Betriebsaufgabe (Übergang des Betriebsvermögens ohne Geschäftswert in das Privatvermögen) **Betriebsvermögen** blieb und der auf den Geschäftswert entfallende

Veräußerungsgewinn als **nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb** der Besteuerung zu unterwerfen ist. Eine ermäßigte Besteuerung wie bei der vorausgegangenen Betriebsaufgabe kommt insoweit nicht in Betracht.

c) Voraussetzungen für eine Betriebsfortführung beim Verpächter

Die gewerbliche Betriebsfortführung ohne sofortige Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen einer Betriebsverpachtung setzt u.a. voraus, dass der Verpächter die Möglichkeit hat, den Betrieb **wieder aufzunehmen**. Dies erfordert, dass zumindest die **wesentlichen Betriebsgrundlagen** nicht veräußert werden dürfen, sondern mitverpachtet werden müssen. Wird im Zuge der Verpachtung das Anlagevermögen im Wesentlichen veräußert und ist das Umlaufvermögen nicht mehr vorhanden, so besteht die Möglichkeit einer späteren Betriebsfortführung nicht mehr, mit der Folge, dass dann zwingend eine Betriebsaufgabe mit der Versteuerung aller stillen Reserven anzunehmen ist. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 19.6.2001 (Aktenzeichen X R 48/96) nunmehr nochmals bestätigt.

Hinweis:

Nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25.1.2002 (Aktenzeichen 4 K 1194/01) gilt dies sogar dann, wenn die an den Pächter veräußerten Wirtschaftsgüter kurzfristig **wiederbeschaffbar** sind.

d) Schuldzinsen nach Betriebsaufgabe

Schuldzinsen für betrieblich begründete Verbindlichkeiten sind **nach erklärter Betriebsaufgabe** als nachträgliche Betriebsausgaben abziehbar, soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Verwertungserlös oder durch eine mögliche Verwertung von Aktivvermögen beglichen werden können. Soweit die Schuldzinsen nicht als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, weil beispielsweise Betriebsgrundstücke nicht veräußert wurden, können sie Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein, wenn die Betriebsgrundstücke nunmehr verpachtet werden (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.6.2001, Aktenzeichen X R 104/98).

12 Umsatzsteuer

a) Übergangsregelung für Sportanlagen

Im Bundesgesetzblatt wurde ein Gesetz zur umsatzsteuerlichen Behandlung der **Nutzungsüberlassung von Sportanlagen** verkündet. Es hat folgenden Hintergrund: Der Bundesfinanzhof hatte durch Urteil vom 31.5.2001 (Aktenzeichen V R 97/98) seine bisherige Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen geändert. Danach kann die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen nicht mehr in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen aufgespalten werden; die Überlassung von Sportanlagen (z.B. bei Sportparks mit Tennishalle, Fitnessraum, Sauna etc.) wurde als eine **einheitliche, insgesamt umsatzsteuerpflichtige** Leistung beurteilt, wenn nicht allein eine (steuerfreie) Grundstücksüberlassung ohne Dienstleistungselemente Leistungsgegenstand ist. Aus der Umsatzsteuerpflicht folgt die Möglichkeit des **Vorsteuerabzugs** für Vorbezüge.

Die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ging zurück auf eine entsprechende Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs, vgl. im Einzelnen Mandanten-Rundschreiben 6/2001. Das jetzt verabschiedete Gesetz sieht hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Sportanlagen eine Übergangsregelung vor. Danach ist die früher mögliche Aufteilung in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen **bis zum 31.12.2003** weiter möglich. Das Gesetz trat rückwirkend mit Wirkung vom 15.10.2001 in Kraft.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Übergangsregelung kann vorteilhaft sein, wenn maßgebliche Vorsteuern aus der Errichtung der Sportanlage nicht mehr erlangt werden können.

b) Umsatzsteuerliche Behandlung von Mitgliedsbeiträgen

In einer Entscheidung vom 21.3.2002 (Aktenzeichen Rs. C-174/00) hat der Europäische Gerichtshof zur Frage Stellung genommen, wie Leistungen eines Vereins an seine Mitglieder umsatzsteuerlich zu beurteilen sind. In dem vom Europäischen Gerichtshof zu beurteilenden Sachverhalt ging es um einen Verein, der eine Golfanlage betrieb. Der Verein vereinnahmte von seinen Mitgliedern Mitgliedsbeiträge in Form von Jahresbeiträgen. Die Vereinsmitglieder erwarben mit der Mitgliedschaft die Berechtigung,

die Golfanlage, das Klubhaus und andere Einrichtungen des Vereins zu nutzen. Die jährlich erbrachten Mitgliedsbeiträge korrespondierten nicht unmittelbar mit einer bestimmten Gegenleistung des Vereins.

Der Europäische Gerichtshof gelangt in seiner Entscheidung zu dem Ergebnis, dass der Jahresbeitrag des einzelnen Mitglieds die **Gegenleistung** für die vom Verein erbrachten Dienstleistungen und Nutzungsmöglichkeiten darstellt. Damit bejaht der Europäische Gerichtshof einen umsatzsteuerlichen **Leistungsaustausch** zwischen Verein und Mitglied. Dies gilt nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs auch dann, wenn der Beitrag wie vorliegend als Jahresbeitrag gezahlt wird. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs kommt es auch nicht darauf an, ob ein Mitglied die Einrichtungen des Vereins unregelmäßig oder überhaupt nicht nutzt. Entscheidend für die umsatzsteuerliche Beurteilung sei, dass das jeweilige Mitglied die **Nutzungsmöglichkeit** hat. Die Beurteilung des Europäischen Gerichtshofs hat zur Folge, dass im Streitfall der vom jeweiligen Mitglied zu entrichtende Beitrag Entgelt für die vom Verein erbrachten Leistungen darstellt und damit der Umsatzsteuer unterliegt.

Hinweis:

Diese Entscheidung steht in Widerspruch zu der bisher in Deutschland praktizierten Behandlung. Danach wird umsatzsteuerlich zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen unterschieden: **Echte Mitgliedsbeiträge** stellen nach bisheriger Auffassung kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Vereins dar. Sie werden dem Verein zur Erfüllung seiner Gesamtbelange zur Verfügung gestellt. Mangels konkreter Gegenleistung ist ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch nicht gegeben.

Hingegen unterliegen **unechte Mitgliedsbeiträge** der Umsatzsteuer. Sie sind gegeben, wenn der Beitrag den Sonderbelangen des jeweiligen Mitglieds dient. Dies ist insbesondere bei einem Beitrag der Fall, der sich anhand der konkreten Nutzung (etwa Häufigkeit und Dauer der Inanspruchnahme) orientiert.

Diese Unterscheidung zwischen echten - nicht der Umsatzsteuer unterliegenden - und unechten - der Umsatzsteuer unterliegenden - Mitgliedsbeiträgen lässt sich nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs in dieser Form nicht mehr aufrecht erhalten. Welche konkreten Folgen - z.B. auch für den Vorsteuerabzug der Vereine - das Urteil für die Praxis haben wird, bleibt allerdings abzuwarten. Voraussichtlich wird es Verwaltungsanweisungen zum Übergang geben oder sogar Gesetzesänderungen.

13 Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsbeziehungen einer deutschen Kapitalgesellschaft zu einer ausländischen Sitzgesellschaft

Auf Grund des im Ausland oftmals deutlich niedrigeren Steuerniveaus wird nicht selten eine Verlagerung von Besteuerungssubstrat vom Inland in das Ausland angestrebt. In einem durch das Finanzgericht des Saarlandes zu beurteilenden Fall wurden Warenbezüge über eine Tochtergesellschaft in Liechtenstein geleitet und die Verrechnungspreise so gestaltet, dass der Gewinn nahezu ausschließlich im Ausland anfiel (Urteil vom 5.6.2002, Aktenzeichen 1 K 291/98).

Abgesehen von dem steuerstrafrechtlichen Risiko werden die steuerlichen Ziele solcher Gestaltungen vielfach nicht erreicht. Soweit die Finanzverwaltung die tatsächlichen Strukturen aufdeckt, hat sie nach Auffassung des Gerichts verschiedene, alternativ einsetzbare Instrumente zur Korrektur und damit Richtigstellung der im Inland maßgeblichen steuerlichen Bemessungsgrundlage (z.B. Annahme von Gestaltungsmissbrauch, Aberkennung von Betriebsausgaben).

14 Wegzug ins Ausland: Progressionsvorbehalt

Bei Entsendung eines Mitarbeiters in das Ausland treten häufig die Fragen auf, ob die im Ausland erzielten Einkünfte Auswirkung auf die Steuerbelastung im Inland haben und ob eine Zusammenveranlagung mit einem - nicht dauernd getrennt lebenden - Ehepartner möglich ist.

Wenn ein Arbeitnehmer z.B. **im Verlauf eines Kalenderjahres** vom Inland ins Ausland verzieht, so sind seine in diesem Kalenderjahr nach dem Wegzug im Ausland erzielten Einkünfte im Wege des **Progressionsvorbehaltes** zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass die nach dem Wegzug erzielten Einkünfte zwar nicht das im Inland zu versteuernde Einkommen erhöhen, jedoch den besonderen Steuersatz für das in Deutschland steuerpflichtige Einkommen.

Der Progressionsvorbehalt gilt selbst dann, wenn sich der neue Wohnsitz in einem **EU-Staat** befindet (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.5.2002, Aktenzeichen I R 40/01). In einer anderen Entscheidung vom 19.12.2001 (Aktenzeichen I R 63/00) hat der Bundesfinanzhof den Progressionsvorbehalt zugelassen, obwohl in dem maßgebenden Doppelbesteuerungsabkommen **keine Erlaubnisnorm** zu finden ist. Ein Progressionsvorbehalt ist nur dann ausgeschlossen, wenn das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts **verbietet**.

15 Einzelne Änderungen durch das "Altfahrzeug-Gesetz"

Durch das sog. "Altfahrzeug-Gesetz" sind in das Einkommensteuergesetz und die Altauto-Verordnung neue Regelungen zur Bewertung von Rückstellungen bei Herstellern und gewerblichen Importeuren von Fahrzeugen aufgenommen worden. Dieser Personenkreis muss nach der Altautoverordnung alle Fahrzeuge seiner Marke (außer schwere Nutzfahrzeuge und Motorräder) vom Letztalter unentgeltlich zurücknehmen und zwar

- **ab dem 1.7.2002** Fahrzeuge, die nach dem 30.6.2002 in Verkehr gebracht worden sind und

- **ab dem 1.1.2007** auch Fahrzeuge, die vor dem 1.7.2002 in Verkehr gebracht wurden. Für diese durch die Rücknahmepflicht verursachten Aufwendungen sind Rückstellungen zu bilden, bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.2002.

Bei der Bewertung der Rückstellung ist wiederum entscheidend, wann die Fahrzeuge erstmals in den Verkehr gebracht wurden. Für Fahrzeuge, die **nach dem 30.6.2002** in Verkehr gebracht wurden, ist eine Rückstellung im Wirtschaftsjahr der Auslieferung einzustellen, allerdings erfolgt bis zum voraussichtlichen Zeitpunkt der Rücknahme eine **Abzinsung**. Bei Fahrzeugen, die **vor dem 1.7.2002** erstmals in den Verkehr gebracht worden sind, hat dagegen ein ratierlicher Aufbau der Rückstellung bis zum voraussichtlichen Zeitpunkt der Rücknahme zu erfolgen.

16 Einkünfteverteilung bei Grundstücksgemeinschaften

Grundsätzlich sind den Miteigentümern einer Grundstücksgemeinschaft die Einnahmen und Ausgaben nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zuzurechnen. Fraglich ist, ob hiervon abweichende Vereinbarungen zwischen den Miteigentümern möglich sind. Zu dieser Problematik äußert sich die Verwaltungsanweisung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 26.2.2002 (Aktenzeichen S 2253 A - 84 - St II 21). Danach ist eine von den Miteigentumsanteilen abweichende Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben auf die Miteigentümer möglich, wenn die Miteigentümer **vorab** entsprechende Vereinbarungen getroffen haben, die bürgerlich-rechtlich **wirksam** sind und für die wirtschaftlich **vernünftige Gründe** vorliegen, die **grundstücksbezogen** sind.

17 Kosten für Sprachkurs im Inland

Die Finanzverwaltung versagt bisher oft den steuermindernden Abzug von Aufwendungen für Sprachkurse als Werbungskosten, wenn dabei lediglich **Grundkenntnisse** vermittelt werden sollen. Die Finanzämter gehen nämlich i.d.R. davon aus, dass diese Sprachkurse **nicht beruflich** veranlasst sind, sondern der persönlichen Bereicherung und Allgemeinbildung dienen.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt dagegen anerkannt, dass auch Aufwendungen für den Erwerb von Grundkenntnissen im Inland als Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind, wenn bereits die nächste Karrierestufe Fremdsprachenkenntnisse erfordert (Urteil vom 10.4.2002, Aktenzeichen VI R 46/01).

Hinweis:

Auch wenn die angestrebte Tätigkeit qualifizierte Sprachkenntnisse erfordert, können - so der Bundesfinanzhof - Kosten eines Grundkurses anerkannt werden. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist es unerheblich, ob es sich um eine gängige oder um eine weniger gebräuchliche Fremdsprache handelt. Unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung entschied der Bundesfinanzhof auch, dass das Vorliegen einer **Bewerbung** für die angestrebte Position nicht mehr zwingend erforderlich ist, um die berufliche Veranlassung der Sprachkursaufwendungen nachzuweisen. Das gilt insbesondere dann, wenn mangels Sprachkenntnissen eine Bewerbung von vorneherein sinnlos wäre.

18 Verschärfte Maßnahmen zur Aufspürung und Bestrafung von Steuerhinterziehungen namentlich im Bereich der Kapitaleinkünfte

a) Strafbarkeit der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung und der Geldwäsche

Durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz sowie durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamtenausbildungsgesetzes wurde der am 28.12.2001 in Kraft getretene Verbrechenstatbestand der "Gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung" in die Abgabenordnung eingefügt.

Ansatzpunkt von Bedenken ist hierbei insbesondere der **Begriff der Gewerbsmäßigkeit** in der neuen Vorschrift. Gewerbsmäßigkeit bedeutet nämlich nicht "gewerblich" etwa im Sinne von gewerblichen Einkünften, sondern hat einen Bedeutungsgehalt, der weit hierüber hinausgeht. Der Begriff wird in verschiedenen Normen des Strafgesetzbuches verwandt und bedeutet nach Rechtsprechung und Literatur, dass sich der Täter aus wiederholter Tatbegehung eine nicht nur vorübergehende (auch nur mittelbare) Einnahmequelle von einigem Umfang verschaffen will. Ausreichend hierfür kann bereits eine **einmalige** Gesetzesverletzung sein, wenn jedenfalls **Wiederholungsabsicht** vorliegt, auch braucht es sich bei den Einnahmen nicht um regelmäßige zu handeln oder gar um die Haupteinnahmequelle des Täters, vielmehr ist ausreichend, dass ein Teil des Lebensunterhaltes aus diesen Taten bestritten wird.

Zwar gibt es in der Literatur vielfältige Bemühungen, diesen recht uferlosen Begriff eingrenzen zu wollen, jedoch hat sich die Rechtsprechung diesen Ansätzen bisher verschlossen. Es muss also damit gerechnet werden, dass vor allem wiederholte Steuerhinterziehungen den Gewerbsmäßigkeitbegriff erfüllen. Gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte ist die besondere Gefahr gegeben, dass sich jemand in diesem Sinne gewerbsmäßig betätigt, denn derjenige, der Kapitaleinkünfte hinterzieht, tut dies normalerweise auf Dauer, da er befürchtet, im Falle einer Aufdeckung früherer Nichterklärungen durch einen Übergang in die Steuerehrlichkeit wegen eben dieser vergangenen Delikte bestraft zu werden bzw. Nachsteuern entrichten zu müssen.

Zwar trifft der neue Straftatbestand nur dann zu, wenn die Steuerhinterziehung ein **großes Ausmaß** erreicht hat, doch kann derzeit niemand sagen, ab welchem Betrag diese Schwelle überschritten wird. Auch zeigen die Ermittlungsergebnisse der vergangenen Jahre, dass gerade im Bereich der Kapitaleinkünfte - in den Fällen in denen tatsächlich Steuern hinterzogen wurden - nicht selten über Jahrzehnte Verkürzungsdelikte vorlagen, die in der Summe 100 000 € oder mehr durchaus nicht selten überschreiten, ohne dass damit gesagt sein soll, dass ein "großes Ausmaß" nicht auch schon bei Hinterziehungen unterhalb dieser Schwelle erreicht ist.

Die Mindeststrafe beträgt in diesen Fällen ein Jahr Freiheitsentzug, womit in der Normenhierarchie der Strafgesetze ein **Verbrechenstatbestand** gegeben ist. Als Verbrechenstatbestand ist diese Form der Steuerhinterziehung damit automatisch taugliche Vortat des **Geldwäschetatbestandes**, womit sich auch derjenige strafbar macht, der Geld oder andere Wirtschaftsgüter von einem derartigen Täter annimmt. Vor allem hat dies aber zur Folge, dass die in den letzten Jahren zur Bekämpfung der Geldwäsche beschlossenen erheblich erweiterten strafprozessualen Maßnahmen, etwa der Telefonüberwachung, des Lauschangriffes etc. nunmehr auch in diesen Fällen zur Anwendung kommen können.

Auch eine **Selbstanzeige** befreit nicht mehr von Strafbarkeit, wenn der neue Tatbestand erfüllt ist, sondern führt lediglich zu einem so genannten minder schweren Fall, der immerhin noch mit Freiheitsstrafe von drei Monaten bis zu fünf Jahren bedroht ist.

Die Brisanz des Zusammenspiels aus gewerbsmäßiger Steuerhinterziehung und Geldwäsche offenbart sich allerdings erst dann, wenn man bedenkt, dass in aller Regel durch eine derartige Steuerhinterziehung eine **Gesamtkontamination des Vermögens** des Täters im Sinne der Geldwäschebestimmungen eintritt. Tatobjekt der Geldwäsche sind nämlich unter anderem die durch die "Steuerhinterziehung ersparten Aufwendungen". Diese ersparten Aufwendungen lassen sich im Vermögen des Täters nirgends an einer konkreten Stelle festmachen. Selbst wenn jemand so genannte **Schwarzkonten** unterhält, sind die ersparten Aufwendungen naturgemäß nicht diesem Schwarzgeld allein zuzuordnen, vielmehr "profitiert" das Gesamtvermögen des Täters von diesen ersparten Aufwendungen.

Diese Problematik wird sicherlich Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen sein, wobei im Vordergrund zunächst die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Normen steht, die hier unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit zu überprüfen wäre, denn die Erhebung eines Vermögensdeliktes in den Bereich des Verbrechens bedarf normalerweise auch besonders erschwerter Voraussetzungen.

b) Automatisierter Abruf von Kontoinformationen (§ 24c Kreditwesengesetz)

Kreditinstitute haben auf Grund dieser durch das Vierte Finanzmarktförderungsgesetz eingeführten Norm **ab 1.4.2003** eine **Datei zu führen**, in der die Identität der Konto- und Depotinhaber hinterlegt ist. Auf diese Datei kann - **heimlich** - durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht zugegriffen werden. Deren Aufgaben reichen seit Einführung des Geldwäschegesetzes im Jahr 1993 weit über die bloße Aufsicht über Banken und Finanzdienstleister hinaus und betreffen insbesondere gerade den Sektor der Geldwäschebekämpfung, soweit sich ein Konnex zu Bankgeschäften ergibt. Mit Einführung der oben behandelten Normen ist damit die Bundesanstalt auch für die Bekämpfung der genannten schweren Formen der Steuerhinterziehung zuständig. Ob sich die Bundesanstalt aufgerufen fühlt, neben den an sich zuständigen Finanzbehörden zu einer Art Sonderermittlungsbehörde für Hinterziehungsdelikte zu mutieren, muss zunächst offen bleiben.

Entscheidend ist, dass nach Absatz 3 dieser Vorschrift die Bundesanstalt ohne Prüfung der näheren Begleitumstände auch im Wege der **Amtshilfe** unter anderem **für die Steuerfahndung** derartige Informationseingriffe durchzuführen hat. Interessiert sich also die Steuerfahndung dafür, an welcher Stelle ein Bürger Konten unterhält, so dürfte es ihr auf dieser Grundlage nicht schwer fallen, über ein Amtshilfeersuchen einen derartigen heimlichen Informationseingriff der Bundesanstalt zu veranlassen.

c) Besondere organisatorische Pflichten von Instituten (25a Kreditwesengesetz)

Auch diese Vorschrift wurde durch das Vierte Finanzmarktförderungsgesetz im Kreditwesengesetz geändert. Nach Absatz 1 Nr. 4 müssen insbesondere Banken "über angemessene, geschäfts- und kundenbezogene Sicherungssysteme gegen Geldwäsche ... verfügen; bei Sachverhalten, die auf Grund des Erfahrungswissens über die Methoden der Geldwäsche zweifelhaft oder ungewöhnlich sind, hat es diesen vor dem Hintergrund der laufenden Geschäftsbeziehung und einzelner Transaktionen nachzugehen". Diese auf den ersten Blick wenig spezifische Norm beinhaltet eine erhebliche Brisanz. Hiermit wird das so genannte **Monitoring** normiert. Es handelt sich dabei um eine Vorgehensweise, nach der - folgend amerikanischen Vorbildern - Auffälligkeiten von Kunden, insbesondere Abweichungen vom Normverhalten im Bereich des Zahlungsverkehrs - **rasterfahndungsmäßig** - durch das Kreditinstitut zu erforschen sind.

Streit besteht darüber, ob solche Systeme ohne den hinreichenden Anlass bereits zur Anwendung zu bringen sind oder ob zunächst ein Verdacht bestehen muss, der dann mit Hilfe des besagten Instrumentariums zu erhärten oder zu entkräften ist. Betrachtet man wiederum die Diskussion um das Monitoring seit Mitte der neunziger Jahre, so steht zu erwarten, dass die Bundesanstalt ihre Auffassung von einer weitgehend veranlassungslosen Rasterung der Kunden in nächster Zeit durch Verlautbarungen konkretisieren wird. In unserem Zusammenhang bedeutet dies, dass, da die oben behandelte gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung Vortat der Geldwäsche ist, auch Kundenverhalten, das auf eine Steuerhinterziehung großen Ausmaßes gerichtet ist, Gegenstand der Rasterung wird. In Konnex mit der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs über das Bestehen eines Anfangsverdachts bei einer Geldanlage im Ausland kann dies nur heißen, dass zukünftig derartige Verhaltensweisen Gegenstand des den Kreditinstituten auferlegten Erforschungsinteresses zu werden haben. Dabei sei unterstrichen, dass das Monitoring Vorstufe einer Geldwäschanzeige nach § 11 des Geldwäschegesetzes ist und mithin das Kundenverhalten in eine solche Anzeige münden kann.

19 Verfassungsmäßigkeit der Verlängerung der Spekulationsfrist

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, das im März 1999 vom Bundestag verabschiedet wurde, ist die bis dahin zweijährige Spekulationsfrist für Grundstücke auf 10 Jahre verlängert worden, und zwar rückwirkend für Verkäufe seit dem 1.1.1999.

Durch Beschluss vom 5.3.2001 (Aktenzeichen IX B 90/00) hat der Bundesfinanzhof Aussetzung der Vollziehung von entsprechenden Steuerbescheiden wegen erheblicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Rückwirkung gewährt.

Nunmehr hat das Finanzgericht Köln durch Beschluss vom 25.7.2002 (Aktenzeichen 13 K 460/01) ebenfalls das Verfahren ausgesetzt und beschlossen, eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung einzuholen. Bei dem zu Grunde liegenden Sachverhalt war eine Grundstücksparzelle eines im Jahr 1990 erworbenen Grundstückes im Februar 1999 (**also bevor die Gesetzesänderung bekannt oder gar beschlossen war**) mit Gewinn veräußert worden. Die damals geltende zweijährige Spekulationsfrist war daher längst abgelaufen.

Hinweis:

Da auch andere Finanzgerichte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Verlängerung der Spekulationsfrist geäußert haben und auch in der Literatur entsprechende Zweifel geäußert werden, empfiehlt es sich, entsprechende Steuerbescheide offen zu halten.

20 Eigenheimzulage bei auswärts studierenden Kindern

Anspruch auf eine Eigenheimzulage (und damit auch auf eine Kinderzulage) kommt - bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen - nur für Kalenderjahre in Betracht, in denen der Anspruchsberechtigte (also z.B. die Eltern) die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, soweit eine eigene Wohnung unentgeltlich an bestimmte Angehörige (z.B. ein Kind) zu Wohnzwecken überlassen wird. Eine **Kinderzulage** von 767 € pro Jahr und Kind kann zusätzlich zu dem Fördergrundbetrag der Eigenheimzulage gewährt werden, wenn das Kind im Förderzeitraum (Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren) **zum Haushalt** des Anspruchsberechtigten **gehört** oder **gehört hat**.

Durch Urteil vom 13.9.2001 (Aktenzeichen IX R 15/99) hatte der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass auf Grund der Gesetzesformulierung "oder gehört hat" nicht Voraussetzung für die Kinderzulage ist, dass das Kind **während des gesamten Förderzeitraums** zum Haushalt der anspruchsberechtigten Eltern gehört. Es reicht, wenn das Kind im Jahr der Anschaffung **bis zum Erwerb** der Eigentumswohnung im Haushalt der Eltern wohnte.

Nunmehr hat der Bundesfinanzhof im Urteil vom 23.4.2002 (Aktenzeichen IX R 52/99) zum Begriff der **Haushaltszugehörigkeit** entschieden, dass ein auswärts studierendes Kind auch dann noch zum Haushalt der Eltern gehören kann, wenn ihm seine Eltern auswärtig eine Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen. Voraussetzung ist allerdings, dass das Kind dort keinen eigenen unabhängigen Haushalt führt und an den Wochenenden und in den Semesterferien in die Wohnung der Eltern zurückkehrt, wo ihm ein eigenes Zimmer zur Verfügung steht und dass es auch hinsichtlich der Verpflegung und der sonstigen materiellen Ausstattung in den Haushalt der Eltern eingegliedert ist.

Hinweis:

Bei Gestaltungen dieser Art sollte jedoch der **Objektverbrauch** beachtet werden. Alternativ kann unter bestimmten Voraussetzungen auch eine (verlustbehaftete) **Vermietung** der Wohnung an das Kind steuergünstig sein.

21 Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft

In seiner nicht rechtskräftigen Entscheidung vom 15.11.2001 (Aktenzeichen 6 K 144/98, EFG 2002, 900) hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, über die steuerliche Behandlung von Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung einer Aktiengesellschaft zu entscheiden. Es ging insbesondere um die Frage, ob die Beratungskosten für die letztlich gescheiterte Gründung der Gesellschaft als **sofort abzugsfähige Werbungskosten** bei den Kapitaleinkünften geltend gemacht werden können.

Das Finanzgericht lehnte das ab. Es war vielmehr der Auffassung, es handele sich um Anschaffungsnebenkosten der Kapitalgesellschaft. Zur Begründung führte das Gericht aus, dass Aufwendungen dann keine Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen, wenn sie vorwiegend mit der **Anschaffung des Kapitalstamms** in Verbindung stehen.

Da der Kläger im Streitfall selbst dargelegt hatte, dass die Aufwendungen in erster Linie mit der Anschaffung der Anteile in Verbindung standen, können sie nach Auffassung des Gerichts nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im Streitfall wurde diese Beurteilung durch vom Gericht eingesehene **Unterlagen** belegt. Aus denen ergab sich, dass bei der vom Kläger in Anspruch genommenen Beratung der Anschaffungsvorgang selbst im Vordergrund stand und nicht das Erzielen von Einkünften aus Kapitalvermögen.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage hat das Finanzgericht die Revision zugelassen, die beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 4/02 anhängig ist. Eine endgültige Entscheidung dieser bisher von der Rechtsprechung noch nicht entschiedenen Streitfrage bleibt daher dem Bundesfinanzhof vorbehalten.

Hinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichts betrifft zwar ausdrücklich nur die Gründung einer Aktiengesellschaft. Es muss jedoch davon ausgegangen werden, dass die Grundsätze entsprechend auf die steuerliche Behandlung von Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung einer GmbH angewendet werden können.

Das Finanzgericht hat sich mit seiner Entscheidung gegen eine im Schrifttum verbreitete Auffassung gewendet, die von der sofortigen Abzugsfähigkeit von Beratungskosten ausgeht. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Abzugsfähigkeit von Beratungskosten im Zusammenhang mit der Gründung von Kapitalgesellschaften durch die Rechtsprechung eingeschränkt wird.

Bisher hat der Bundesfinanzhof bereits **Maklergebühren** und **Bankspesen** sowie **Provisionen** als **Anschaffungsnebenkosten** beurteilt. Soweit die Aufwendungen lediglich als Anschaffungsnebenkosten beurteilt werden, können sie grundsätzlich erst im Rahmen einer etwaigen **Veräußerung** der Beteiligung den Veräußerungsgewinn mindern. Soweit keine Werbungskosten aus Kapitalvermögen gegeben sind, ist bei **fehlgeschlagener Gründung** zu prüfen, ob die Aufwendungen im Einzelfall im Rahmen von Einkünften aus § 17 Einkommensteuergesetz ("Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften") abgezogen werden können.

22 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Aufwendungen im Bereich zwischen Akquisition und privater Lebensführung

In zwei Entscheidungen haben das Finanzgericht Düsseldorf und das Finanzgericht Hamburg dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen einer GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sind, die im Grenzbereich zwischen Akquisitionstätigkeit der GmbH und privater Lebensführung ihrer Gesellschafter anfallen.

a) Aufwendungen für ein auch als Werbeträger genutztes Pferd

In einer rechtskräftigen Entscheidung vom 19.3.2002 (Aktenzeichen 6 K 7786/99 K, G, DStRE 2002, 960) hat das Finanzgericht Düsseldorf zur Frage der verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug auf den Erwerb und das Halten eines Pferdes Stellung genommen. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Unternehmensgegenstand der A-GmbH waren die Vermittlung und der Vertrieb von Industrieböden sowie damit zusammenhängende Beratungstätigkeiten. A war alleiniger Geschäftsführer und mit 95 % Gesellschafter der A-GmbH. Im Jahr 1993 schaffte die A-GmbH ein **Dressurpferd** zum Preis von **214 000 DM netto** an. Das Pferd erhielt einen Namenszusatz, der mit einem von der A-GmbH vertriebenen Produkt identisch war. Es sollte insoweit als **Werbeträger** dienen. In der Folgezeit wurden Ausrüstungsgegenstände (Pferdeanhänger etc.) angeschafft und außerdem Kosten für die Unterbringung und Pflege des Tieres geltend gemacht. Insoweit fielen auch Lohnkosten für die Ehefrau des A an, die sich um die Versorgung des Pferdes kümmerte.

Das Pferd nahm 1994 an einigen Turnieren in der Region teil. Ende 1995 wurde das inzwischen **erkrankte Pferd** an die Ehefrau des A bei einem Buchwert von etwa 150 000 DM zum Preis von 100 000 DM **verkauft**. Später gesundete das Pferd wieder. Bereits im April 1996 nahm es wieder an einem Turnier teil.

Ende 1996 **verkaufte** die Ehefrau des A das Pferd für 145 000 DM an einen fremden Dritten. Hierbei wurde im Kaufvertrag zugesichert, das Pferd habe keine ernsthaften Krankheiten oder Schäden gehabt.

Das Gericht prüfte in seiner Entscheidung, ob die Veräußerung des Pferdes von der A-GmbH an die Ehefrau des A zu einem unter dem Buchwert liegenden Preis eine **verdeckte Gewinnausschüttung** darstellt. Hierzu hat das Finanzgericht zunächst den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestimmt. Danach ist eine verdeckte

Gewinnausschüttung eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei einer Kapitalgesellschaft, die sich auf das Einkommen auswirkt und nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht. Unter Anwendung dieser Grundsätze erachtete das Finanzgericht den Verkauf des Pferdes an die Ehefrau des A im Jahr 1995 als verdeckte Gewinnausschüttung.

Hierbei hat sich das Gericht darauf gestützt, dass das Pferd bereits wenige Monate nach der Veräußerung an die Ehefrau wieder an einem Turnier teilnehmen konnte. Ferner sah das Gericht die **Zusicherung im Kaufvertrag** zwischen der Ehefrau und dem Dritten Ende 1996, das Pferd habe keine Krankheiten oder Schäden gehabt, als Beleg dafür an, dass das Pferd auch im Zeitpunkt des Verkaufs an die Ehefrau nicht ernsthaft erkrankt war. Schließlich stützte das Gericht seine Beurteilung auf den **hohen Kaufpreis**, den die Ehefrau Ende 1996 durch Veräußerung des Pferdes an den Dritten erzielen konnte. Im Ergebnis nahm das Gericht daher eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Preis bei der Veräußerung an die Ehefrau an.

Hinweis:

Die Entscheidung ist auch deshalb interessant, weil das Gericht sogar alle mit dem Erwerb und Unterhalt des Pferdes im Zusammenhang stehenden Maßnahmen als verdeckte Gewinnausschüttung beurteilen wollte. Das Gericht hat in der Urteilsbegründung ausgeführt, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter weniger aufwändige Werbemaßnahmen wie etwa Bandenwerbung oder Plakate erwogen, nicht dagegen ein eigenes Pferd angeschafft hätte. Die Anschaffung des Pferdes sei unter Berücksichtigung des Umsatzes der A-GmbH (1993: 725 000 DM) wirtschaftlich nicht verständlich und nur durch die Nähe der Eheleute A zum Pferdesport zu erklären.

Da jedoch das Finanzgericht von den vom Finanzamt getroffenen Feststellungen nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen abweichen darf ("**Verböserungsverbot**"), blieb die verdeckte Gewinnausschüttung auf den Betrag beschränkt, den das Finanzamt bereits im Körperschaftsteuerbescheid einkommenserhöhend berücksichtigt hatte.

b) Aufwendungen für eine Golfsportberechtigung

In einer Entscheidung des Finanzgerichts Hamburg vom 6.12.2001 (Aktenzeichen VI 155/99, Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof unter Aktenzeichen I B 20/02 anhängig, EFG 2002, 708) ging es um die steuerliche Anerkennung von Ausgaben einer GmbH, die diese für eine Golfsportberechtigung der Gesellschafter-Geschäftsführer und deren Ehefrauen tätigte. Im Einzelnen hatte das Finanzgericht Hamburg folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Die A-GmbH betrieb eine **Werbeagentur**. Geschäftsführer waren die drei Herren H, L und M, die zugleich jeweils mit einem Drittel am Stammkapital der A-GmbH beteiligt waren. Die A-GmbH unterhielt im Golfklub B e.V. eine Firmenmitgliedschaft. Nach der Satzung des Golfklubs kann pro Firmenmitgliedschaft nur eine natürlich Person benannt werden, die die Mitgliedschaftsrechte wahrnimmt. Neben dieser Mitgliedschaft leistete die A-GmbH in den Jahren 1988 bis 1994 für die Eheleute H und die Eheleute L zu verschiedenen Mitgliedsnummern Beiträge an den Golfklub in Höhe von insgesamt etwa 65 000 DM.

Das Finanzgericht beurteilte die Beiträge an den Golfklub als **verdeckte Gewinnausschüttung**. Zunächst stellte es fest, dass die von der GmbH gezahlten Beiträge **kein Arbeitslohn** der Gesellschafter-Geschäftsführer sind. Denn hierzu wäre eine entsprechende **Gehaltsabrede** zwischen der GmbH und den Geschäftsführern erforderlich gewesen. Zwar könne eine solche auch mündlich geschlossen werden. Gegen eine mündlich getroffene Gehaltsabrede sprach nach Auffassung des Finanzgerichts jedoch insbesondere, dass die Klägerin im Einspruchsverfahren vorgetragen hatte, die Mitgliedschaft im Golfklub hätte **überwiegenden betrieblichen Belangen der GmbH gedient**, nämlich der Anbahnung und Aufrechterhaltung von Geschäftsbeziehungen. Dies zeige, so das Gericht, dass die Parteien eine Gehaltsabrede nicht gewollt hatten.

Trotz dieses Vortrags der Klägerin ist das Finanzgericht nicht der Auffassung, die Mitgliedschaft habe im überwiegend betrieblichen Interesse der GmbH gelegen. Zur Begründung hat das Gericht ausgeführt, die Tätigkeit im Golfklub diene in erster Linie der **Freizeitgestaltung der Gesellschafter-Geschäftsführer**. Dies werde im Streitfall durch den Umstand belegt, dass auch die Ehefrauen den Golfsport ausgeübt hätten, für die die GmbH ebenfalls Spielberechtigungen erworben hatte.

Zwar hat die GmbH vorgetragen, dass die Geschäftsführer beim Golfsport auch mit **Kunden** zusammentreffen oder versuchen, Kunden zu akquirieren. Hierfür hat die GmbH

sogar eine Liste mit Golf spielenden Mitarbeitern von Kunden vorgelegt. Aber nach Auffassung des Gerichts sind die insoweit gemachten Angaben zu vage, um damit ein eigenes wirtschaftliches Interesse der GmbH zu belegen.

Insbesondere - so das Gericht - fehle es an der Kausalität der sportlichen Betätigung für konkrete Geschäftsabschlüsse. Denkbar sei nämlich auch der umgekehrte Fall, dass auf Grund der bereits bestehenden geschäftlichen Kontakte ein gemeinsames Interesse an der Freizeitgestaltung durch Golfsport entstanden sei. Das allgemeine Interesse der GmbH daran, dass insbesondere ihre leitenden Mitarbeiter im gesellschaftlich-repräsentativen Rahmen Akquisitionstätigkeit entfalten, reicht nicht aus, das Interesse der Gesellschafter-Geschäftsführer an der sportlichen Tätigkeit völlig in den Hintergrund zu drängen. Im Ergebnis hat das Finanzgericht aus den genannten Gründen daher eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht.

Hinweis:

Bei der Übernahme von Mitgliedsbeiträgen durch eine GmbH ist also stets zu prüfen, ob das Eigeninteresse der Gesellschaft oder die privaten Interessen der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH im Vordergrund stehen. Das Eigeninteresse der Gesellschaft überwiegt nur dann, wenn sich bei objektiver Würdigung aller Umstände die Mitgliedschaft als **notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung der GmbH** handelt. Ist dies nicht der Fall, ist zu prüfen, ob der Lohnsteuer zu unterwerfender Arbeitslohn oder eine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben ist.

23 Steuerrechtliche Anerkennung von Zusagen auf Hinterbliebenenversorgung für die Lebensgefährtin oder den Lebensgefährten

Mit Schreiben vom 25.7.2002 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2176 - 28/02, BStBl I 2002, 706) hat das Bundesministerium der Finanzen zur Frage der steuerrechtlichen Anerkennung von Zusagen auf Hinterbliebenenversorgung für den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner des versorgungsberechtigten Arbeitnehmers Stellung genommen. Das Schreiben des Bundesministeriums betrifft damit auch Fälle, in denen dem nichtehelichen Lebenspartner eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH eine Versorgungszusage gemacht wird. Zur steuerrechtlichen Anerkennung hat das Bundesministerium im Einzelnen Folgendes ausgeführt:

Aufwendungen für Versorgungszusagen an Arbeitnehmer, die eine Hinterbliebenenversorgung für den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner vorsehen, können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die in Aussicht gestellten Leistungen **betrieblich veranlasst** sind. Ob eine betriebliche Veranlassung gegeben ist, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Gleiches gilt für die Prüfung der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung.

Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung der Versorgungszusage ist, dass die versorgungsberechtigte Lebenspartnerin oder der versorgungsberechtigte Lebenspartner in der **schriftlich erteilten Zusage namentlich mit Anschrift und Geburtsdatum** genannt ist. Weiter können folgende Kriterien als Anhaltspunkte für die betriebliche Veranlassung oder Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sprechen:

- Es liegt eine von der Lebenspartnerin oder dem Lebenspartner **schriftlich bestätigte Kenntnisnahme** der in Aussicht gestellten Versorgungsleistungen vor.
- Es besteht eine **zivilrechtliche Unterhaltspflicht** des Arbeitnehmers (Geschäftsführers) gegenüber dem Lebenspartner.
- Es besteht eine **gemeinsame Haushaltsführung** von Arbeitnehmer (Geschäftsführer) und Lebenspartner.

Hinweis:

Die allgemeinen Grundsätze zur Anerkennung von Versorgungszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer und sonstige dem Arbeitgeber nahe stehende Personen sind neben den vorgenannten Grundsätzen zu beachten. Dies sind zum Beispiel Ernsthaftigkeit, Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit von Zusagen sowie Klarheit der entsprechenden Vereinbarungen.

24 Firmenrecht: Anforderungen an eine Phantasiebezeichnung als Name einer GmbH

Trotz - oder gerade wegen - des durch das Handelsrechtsreformgesetz aus dem Jahre 1998 erheblich gelockerten Firmenrechts müssen sich die Zivilgerichte immer wieder mit

der Frage nach der zulässigen Firma einer GmbH beschäftigen. Im Fall des Oberlandesgerichts Frankfurt vom 28.2.2002 (Aktenzeichen 20 W 531/01, GmbHR 2002, 647) ging es um die Frage, ob eine GmbH in das Handelsregister eingetragen werden darf, die unter der Bezeichnung "AAAAA....." firmiert. Das Registergericht lehnte die Eintragung ebenso ab wie das Oberlandesgericht Frankfurt in letzter Instanz.

Zur Begründung führte das Oberlandesgericht aus, einer Firma, die mit der mehrfachen Wiederholung des ersten Buchstabens des Alphabets beginnt, **fehle es an** der erforderlichen **Kennzeichnungseignung** nach § 18 HGB. Eine derartige sinnlose Aneinanderreihung gleichförmiger Buchstaben sei **weder einprägsam noch vernünftig aussprechbar**. Ferner - so das Gericht - sei die Bezeichnung nur gewählt worden, um in Verzeichnissen, wie etwa dem Telefonbuch, an erster Stelle genannt zu werden. Dies sei **rechtsmissbräuchlich** und daher unzulässig.

Hinweis:

Bis 1998 waren nur Sach- oder Personenfirmen zulässig. Mit der Neuregelung durch das Handelsrechtsreformgesetz können auch **Phantasienamen** zulässig sein. Die Entscheidung des Oberlandesgerichts Frankfurt zeigt insoweit die **Grenzen** auf. Auch nach der Neuregelung ist eine Firma nur zulässig, wenn sie ausreichende Kennzeichnungs- und Unterscheidungskraft hat. Außerdem ist nach Auffassung des Oberlandesgerichts Frankfurt auch eine **rechtsmissbräuchlich** gewählte Firma unzulässig. Ob Rechtsmissbrauch oder fehlende Kennzeichnungs- und Unterscheidungskraft gegeben ist, ist indes eine Frage des Einzelfalls.

25 Unternehmenskauf: Aufklärungspflicht des Verkäufers von GmbH-Anteilen bei drohender Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung der GmbH

In einer Entscheidung vom 6.2.2002 (Aktenzeichen VIII ZR 185/00, DStR 2002, 1098) hat der Bundesgerichtshof zur Haftung des Verkäufers von GmbH-Anteilen Stellung genommen. Im Einzelnen ging es in der Entscheidung um folgenden Sachverhalt:

Der Kläger hatte von dem Alleingesellschafter A im Februar 1998 **sämtliche Anteile an der A-GmbH** gekauft. Gegenstand des Unternehmens der A-GmbH war seit September 1997 der Betrieb eines Fitnessstudios. Vor diesem Zeitpunkt war das Fitnessstudio in der Rechtsform einer Gesellschaft Bürgerlichen Rechts betrieben worden. Im Kaufvertrag zwischen A und dem klagenden Erwerber über die GmbH-Anteile wurde vereinbart, dass A den Erwerber von allen **Verbindlichkeiten freistellt**, die vor Gründung der GmbH entstanden waren. Ferner gewährleistete A im Kaufvertrag, dass ihm von einer **Überschuldung** der GmbH **nichts bekannt** sei. Weitere Gewährleistungen wurden ausgeschlossen.

Als nach Unterzeichnung des Kaufvertrages die Räumlichkeiten des Fitnessstudios im März 1998 übergeben wurden, fand der Erwerber zahlreiche unbezahlte Rechnungen und einen Kassenbestand von weniger als 2 500 DM vor. Aus einer Gegenüberstellung der Verbindlichkeiten und dem vorhandenen Aktivvermögen ergab sich, dass das Unternehmen einen erheblichen nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrag aufwies. Daraufhin hat der Erwerber den Kaufvertrag wegen **arglistiger Täuschung angefochten** und auf Rückzahlung der bis zu diesem Zeitpunkt geleisteten ersten Kaufpreisrate geklagt.

Der Bundesgerichtshof hat die die Klage abweisende Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben. Dies hat der Bundesgerichtshof damit begründet, dass der A den Kläger **über die Zahlungsfähigkeit** des Unternehmens **getäuscht** hat:

- Zunächst hat der Bundesgerichtshof festgestellt, dass unter Zugrundelegung des klägerischen Vortrags bereits **zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses** Zahlungsunfähigkeit gegeben war. Mangels beim Unternehmen vorhandener Sicherheiten bestand auch keine Möglichkeit, die Zahlungsunfähigkeit durch Kreditaufnahme zu beseitigen.

- Sodann hat der Bundesgerichtshof ausgeführt, dass den Verkäufer **Aufklärungspflichten** treffen, wenn er wie vorliegend alle Anteile an einer GmbH veräußert. Bei der Veräußerung von allen Anteilen an einer GmbH handelt es sich - so der Bundesgerichtshof - um einen Unternehmenskauf. Zwar ist ein Veräußerer grundsätzlich nicht verpflichtet, den Käufer über alle für den Kauf erheblichen Umstände aufzuklären. Der Verkäufer muss allerdings nach Treu und Glauben über solche Umstände aufklären, die nur dem Verkäufer bekannt sind und von denen er weiß oder wissen muss, dass sie für den Käufer von wesentlicher Bedeutung sind. Nach diesen

Grundsätzen muss der Veräußerer bei einem **Unternehmenskauf ungefragt sämtliche Verbindlichkeiten** des Unternehmens **offenbaren**, wenn diese dazu führen können, dass die Überlebensfähigkeit des Unternehmens gefährdet ist, weil Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung droht.

- Unter Zugrundelegung des klägerischen Vortrags lag bereits bei Vertragsunterzeichnung ein Gefährdung des Unternehmens auf Grund der verschwiegenen und erst später entdeckten Verbindlichkeiten vor. Somit waren unter - Zugrundelegung des Vortrags des Klägers die **Voraussetzungen für eine Anfechtung gegeben**.

Da allerdings die Vorinstanz auf Grund ihres Rechtsstandpunkts nicht den Umfang der verschwiegenen Verbindlichkeiten geprüft hatte, hat der Bundesgerichtshof zur weiteren Entscheidung an das Oberlandesgericht zurück verwiesen. Das Oberlandesgericht wird daher den Sachverhalt weiter ermitteln und sodann unter Beachtung des Rechtsstandpunktes des Bundesgerichts die Sache erneut entscheiden.

Hinweis:

Die Entscheidung des Bundesgerichtshofs zeigt, wie bereits die Entscheidung vom 4.4.2001 (Aktenzeichen VIII ZR 32/00, WM 2001, 1117) zu einem ähnlich gelagerten Fall, dass der Bundesgerichtshof dem Verkäufer von sämtlichen Anteilen an einer GmbH sehr weitgehende Aufklärungspflichten auferlegt. Ungefragt muss der Verkäufer über sämtliche den Bestand des Unternehmens gefährdende Umstände Auskunft geben. Die Entscheidung - die eine Fortführung der Entscheidung vom 4.4.2001 darstellt - ist zu begrüßen, da der Unternehmenskäufer in der Regel weniger Einblick in das Unternehmen hat und daher schutzwürdig ist.