

- [1 Haushaltsbegleitgesetz 2004 nicht verfassungskonform zustande gekommen?](#)
- [2 Aufbewahrungspflicht für private Belege?](#)
- [3 Steuerliche Risiken bei einem gemischten Bankkonto](#)
- [4 Steuerpflicht bei der Veräußerung von privaten Gebrauchsgegenständen](#)
- [5 Entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb unterliegt der Umsatzsteuer](#)
- [6 Europäisches Gemeinschaftsrecht](#)
- [7 Neuer Vordruck "Einnahmen-Überschussrechnung" für die Steuererklärung 2004](#)
- [8 Chi-Quadrat-Test und Zeit-Reihen-Vergleich bei nicht ordnungsmäßiger Kassenführung](#)
- [9 Einzelwertberichtigungen auf Forderungen](#)
- [10 Abgrenzung zwischen Auftragsbestand und Firmenwert bei Unternehmenserwerben](#)
- [11 Einbringungsgeborene GmbH-Anteile des Privatvermögens sind nicht erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlich begünstigt](#)
- [12 Rückstellung für Sanierungsverpflichtung](#)
- [13 Umsatzsteuer](#)
- [14 Wann ist ein Fahrtenbuch ordnungsgemäß?](#)
- [15 Lohnsteuerpauschalierung statt Regelbesteuerung](#)
- [16 Diebstahl eines Fahrzeugs: Was ist mit den Versicherungsleistungen?](#)
- [17 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungsleistung der Gesellschafter einer Personengesellschaft an die Gesellschaft](#)
- [18 Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei mehreren Wohnungen](#)
- [19 Bundesverfassungsgericht zur Spekulationssteuer bei Wertpapieren](#)
- [20 Erlass zu Medienfonds](#)
- [21 Venture Capital Fonds](#)
- [22 Begrenzte Mieterhöhung bei verbilligter Überlassung einer Wohnung](#)
- [23 Abzugsfähigkeit eines Damnum als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung](#)
- [24 Wertermittlung bei Schenkung eines mit erheblichem Aufwand renovierten Gebäudes](#)
- [25 Verdeckte Gewinnausschüttungen](#)
- [26 Anforderungen an die Erteilung einer Pensionszusage](#)
- [27 Begünstigte Besteuerung der Entschädigung bei Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit im Rahmen der Veräußerung der GmbH-Anteile](#)
- [28 Geschäftsführerhaftung trotz abweichender interner Zuständigkeitsvereinbarung](#)

1 Haushaltsbegleitgesetz 2004 nicht verfassungskonform zustande gekommen?

Über die vielfachen Änderungen der Steuergesetze durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 haben wir berichtet. Insbesondere wurden eine große Zahl an Vergünstigungen und Freibeträgen gekürzt. Es werden inzwischen immer mehr Stimmen laut, die daran zweifeln, dass dieses Gesetz verfassungskonform zustande gekommen ist. Problematisch an dem parlamentarischen Verfahren war, dass die Mehrzahl der erfolgten Änderungen in dem vom Bundestag zunächst beschlossenen Gesetzentwurf nicht enthalten war, sondern erst im Vermittlungsverfahren in das Gesetz aufgenommen wurde. Basis hierfür war das sog. Koch-Steinbrück-Papier zum Subventionsabbau, welches aber lediglich vom Finanz- und vom Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages beraten wurde. Der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat hat dagegen nur eingeschränkte Rechte. Dieser kann lediglich in den Grenzen der vorher im parlamentarischen Verfahren diskutierten Gesetzentwürfe ein Vermittlungsergebnis finden, jedoch **keine neuen** Gesetzesänderungsinitiativen ergreifen.

Letztendlich wird diese Frage höchststrichterlich zu entscheiden sein. Betroffene Steuerpflichtige sollten jedenfalls ihre Rechte wahren. Im Bereich der Einkommensteuer besteht derzeit regelmäßig noch kein unmittelbarer Handlungsbedarf, sondern erst nach der Steuerveranlagung für das Jahr 2004 hinsichtlich des Steuerbescheides. Problematischer ist die Lage beispielsweise bei nun ergehenden Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheiden. Gerade in dem Bereich der Übertragung von Betriebsvermögen sind teilweise einschneidende nachteilige Änderungen erfolgt. Bei solchen Bescheiden müsste - soweit von dem Finanzamt der neue nachteilige Rechtsstand zu Grunde gelegt wird - sofort geprüft werden, ob diese Bescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen, um für den Fall einer verfassungsgerichtlichen Missbilligung des neuen Gesetzes die Rechte wahren zu können. Hinweis:

Das Bundesministerium der Finanzen hat jedenfalls in seinem Schreiben vom 12.3.2004 (Aktenzeichen IV D 2 - S 0338 - 13/04) geäußert, dass keine derartigen Zweifel am Zustandekommen des Gesetzes gesehen werden. Einsprüche sollen insoweit zurückgewiesen und Anträge auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt werden. Damit verweist die Finanzverwaltung die Betroffenen auf den Finanzrechtsweg, solange nicht ein Musterverfahren anhängig wird und damit die Entscheidung über Einsprüche ruhen kann.

2 Aufbewahrungspflicht für private Belege?

Nach steuerlichen Vorschriften ergeben sich Aufbewahrungsverpflichtungen für Unterlagen und Belege, sofern sie unter eine Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht fallen. Dies betrifft vor allem Buchführungsunterlagen und auch umsatzsteuerliche Rechnungen.

Für Unterlagen über Sachverhalte außerhalb dieses Bereichs, beispielsweise Unterlagen über Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Kapitalvermögen oder über Sonderausgaben, bestehen solche gesetzlichen Aufbewahrungsverpflichtungen grundsätzlich nicht. Dies wurde nun in der Verfügung der Oberfinanzdirektion München vom 9.2.2004 (Aktenzeichen S 0240 - 4 St 312) klargestellt. Weiterhin wird in dieser Verfügung ausgeführt, dass sich eine derartige Verpflichtung auch nicht aus den allgemeinen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des steuerlichen Sachverhaltes ableiten lässt. Vielmehr wird ausreichend mitgewirkt, wenn die Belege der Steuererklärung beigelegt werden. Nach Rückgabe von Belegen durch das Finanzamt bestehen dagegen keine weiteren Aufbewahrungsverpflichtungen. Soweit diese Belege später möglicherweise noch von Bedeutung sind, hat die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen hierauf ausdrücklich hinzuweisen.

Hinweis:

Gleichwohl kann es aber für den Steuerpflichtigen ratsam sein, wichtige Belege auch im eigenen Interesse weiterhin aufzubewahren. Dies würde z.B. bei späteren Unklarheiten oder Streitigkeiten über die Anerkennung von Abzugsposten, für die der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt, die Beweisführung deutlich erleichtern. Entsprechendes gilt bei Streitigkeiten in Folgejahren oder im familiären Bereich.

3 Steuerliche Risiken bei einem gemischten Bankkonto

Oftmals werden betriebliche und private Zahlungen von ein und demselben Bankkonto getätigt, so dass von einem "gemischten" Bankkonto gesprochen werden kann. Eine solche Vorgehensweise ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nicht zu beanstanden. Allerdings muss in diesen Fällen der Steuerpflichtige dafür Sorge tragen, dass die Herkunft der auf diesem Konto eingehenden Geldbeträge geklärt werden kann. Zwar sind pauschale **Strafzuschätzungen** durch die Finanzverwaltung unzulässig, doch liegt, wie der Bundesfinanzhof jüngst in dem Beschluss vom 12.6.2003 (Aktenzeichen XI B 8/03) feststellte, die Nachweislast, dass Geldzugänge tatsächlich Privateinnahmen - und nicht etwa zu versteuernde z.B. betriebliche Einnahmen - sind, beim Steuerpflichtigen. Ratsam ist somit unbedingt die Aufbewahrung entsprechender Belege auch zu den privaten Zahlungseingängen auf dem Konto.

4 Steuerpflicht bei der Veräußerung von privaten Gebrauchsgegenständen

Veräußerungsvorgänge des privaten Bereichs werden steuerlich nur ausnahmsweise erfasst. Steuerlich relevant sind insbesondere Veräußerungsvorgänge über Grundstücke, bei denen der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung weniger als zehn Jahre beträgt, und Veräußerungsgeschäfte bei "anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren", bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. In letzterem Fall ist fraglich, ob unter "anderen Wirtschaftsgütern" alle Gegenstände des privaten Gebrauchs erfasst werden. Aus Sicht des Steuerpflichtigen wäre eine weite Auslegung insoweit günstig, als dann auch **Verluste** aus der Veräußerung steuerlich geltend gemacht werden könnten. Aus Sicht der Finanzverwaltung ist eine weite Auslegung günstig, um mögliche Veräußerungsgewinne in weitem Umfang erfassen zu können, so insbesondere beim Verkauf von mit Preisnachlass angeschafften Jahreswagen. Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat nun in dem rechtskräftigen Gerichtsbescheid vom 2.10.2003 (Aktenzeichen 5 K 429/02) - durchaus überzeugend - festgestellt, dass insoweit eine enge Auslegung angebracht ist, also insbesondere Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines privat genutzten Pkw nicht erfasst werden dürfen. Das Finanzgericht leitet dies u.a. aus dem Sinn des Gesetzes ab.

5 Entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb unterliegt der Umsatzsteuer

Der Bundesfinanzhof hatte über einen durchaus häufig anzutreffenden Fall zu entscheiden, bei dem ein Gesellschafter eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft veräußerte und gleichzeitig ein über die Dauer von **fünf Jahren** geltendes umfassendes **Wettbewerbsverbot** bezüglich des Unternehmensgegenstandes dieser Kapitalgesellschaft vereinbart wurde. Für dieses Wettbewerbsverbot wurde ein ganz erheblicher Betrag gezahlt, den der Steuerpflichtige nicht der Umsatzsteuer unterwerfen wollte, da dieser nicht von einem umsatzsteuerrelevanten Vorgang ausging. Der Bundesfinanzhof sah nun jedoch in dem Urteil vom 13.11.2003 (Aktenzeichen V R 59/02) in der entgeltlichen **Unterlassung** von Wettbewerb für einen Zeitraum von fünf Jahren eine umsatzsteuerpflichtige Leistung. Die für dieses Wettbewerbsverbot vereinnahmte Einmalzahlung wurde im Zeitpunkt des Zuflusses der Umsatzsteuer unterworfen. Eine Umsatzsteuerpflicht setzt allerdings voraus, dass zum einen die Unterlassung von Wettbewerb auf eine **gewisse Dauer** erfolgt (im Streitfall fünf Jahre) und daneben die Leistung von **wirtschaftlichem Gewicht** ist, was sich regelmäßig an einer entsprechend hohen Vergütung ablesen lässt.

Hinweis:

Grundsätzlich ist diese Rechtsprechung für den Steuerpflichtigen deshalb unproblematisch, weil der Leistungsempfänger regelmäßig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, so dass ggf. eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis erstellt werden und der Leistungsempfänger den Nettobetrag zzgl. Umsatzsteuer bezahlen kann. Wichtig ist

allerdings, dass dies bereits bei der Abfassung der jeweiligen Vereinbarung geprüft und ggf. beachtet wird. Im Nachhinein ist eine Korrektur nicht selten wegen der gegenläufigen Interessen der Vertragsparteien nicht mehr oder nur noch schwer möglich. Da der Bundesfinanzhof früher der Auffassung war, dass der einmalige Wettbewerbsverzicht nicht umsatzsteuerbar sei, und die Finanzbehörden dieser nun überholten Rechtsprechung gefolgt waren, erscheint der Erlass einer Übergangsregelung durch die Finanzverwaltung nicht ausgeschlossen.

6 Europäisches Gemeinschaftsrecht

a) Europarechtswidrigkeit der Wegzugsbesteuerung

Hat ein Steuerpflichtiger, der insgesamt mindestens zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, einen Anteil an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes, der eine Mindestbeteiligungsquote von 1 % vorsieht, und **verlegt er seinen Wohnsitz** oder gewöhnlichen Aufenthalt **ins Ausland**, so wird der Wertzuwachs dieses Anteilsbesitzes wie bei einer fiktiven Veräußerung besteuert. An Stelle des Veräußerungspreises tritt der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland.

In Frankreich existiert eine nahezu gleiche Regelung. Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 11.3.2004 (Rechtssache C-9/02) in der Rechtssache Hughes de Lasteyrie du Saillant entschieden, dass die französische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages verstößt. Damit ist diese französische Steuervorschrift nicht mehr anwendbar.

Zur Begründung führt der Europäische Gerichtshof im Wesentlichen aus, dass auch eine steuerliche Vorschrift nach ständiger Rechtsprechung geeignet sein kann, die Grundfreiheit des Niederlassungsrechtes zu beeinträchtigen, auch wenn der **Wegzug selbst** nicht verboten wird. Entscheidend sei, dass die Regelung eine **abschreckende Wirkung** hat und nur für den Fall des Niederlassungswechsels gilt, während eine vergleichbare fiktive Besteuerung bei einem weiterhin in Frankreich ansässigen Steuerpflichtigen nicht greife. Daran ändere auch die Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs nichts, wenn diese nur gegen Sicherheiten möglich sei, so dass die Nutzung der als Sicherheit geleisteten Vermögenswerte dann die relevante Beschränkung der Grundfreiheit darstelle.

Zwar könnten Einschränkungen von Grundfreiheiten durch **zwingende Gründe des allgemeinen Interesses** gerechtfertigt sein, jedoch seien Steuermindereinnahmen dadurch, dass der ursprüngliche Wohnsitzstaat seinen Steueranspruch nicht mehr verwirklichen könne, nicht als solche anzusehen. Gerechtfertigt sein können allenfalls Vorschriften, die gezielt darauf wirken, dass der Steuerpflichtige die französische Besteuerung durch einen nur vorübergehenden Auslandsaufenthalt **bewusst umgehen** wolle. Eine solche Einzelfallbetrachtung enthalte jedoch die französische Regelung nicht. Zwar entfalle die Besteuerung, wenn der Steuerpflichtige nach längstens fünf Jahren nach Frankreich zurückkehre und die Anteile weiterhin in seinem Besitz geblieben sind; diese Frist ist dem Europäischen Gerichtshof jedoch offensichtlich zu pauschal und zu lang, als dass er hierin die gezielte Missbrauchsbekämpfung erkennen könnte.

Hinweis:

Die Gründe des Europäischen Gerichtshofs treffen die vergleichbare deutsche Regelung erst recht, denn anders als in Frankreich ist in Deutschland nicht einmal ein Zahlungsaufschub gegen Sicherheiten zu erlangen, sondern lediglich eine Steuerstundung. Zwar entfällt auch hier die Besteuerung im Falle der Rückkehr des Steuerpflichtigen, jedoch gilt hier ebenso wie in Frankreich die besagte Fünf-Jahres-Frist. Daher ist davon auszugehen, dass auch die deutsche Regelung zur Wegzugsbesteuerung materiell europarechtswidrig ist. Zur Durchsetzung der Nichtanwendung der deutschen Wegzugsbesteuerung im Falle der Wohnsitzverlegung in einen anderen Mitgliedsstaat der EG muss der Betroffene allerdings den Rechtsweg beschreiten. Dabei wäre ein deutsches Gericht angesichts der wesentlichen Gleichheit beider Normen nicht gehindert, auch ohne erneute Vorlage an den Europäischen Gerichtshof die Europarechtswidrigkeit selbst festzustellen.

Bislang wird auch der Wegzug (Sitzverlegung) von **Kapitalgesellschaften** besteuert. Da die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages grundsätzlich auch für Kapitalgesellschaften gilt, sollten vorsorglich auch auf den Wegzug einer Kapitalgesellschaft in einen anderen Mitgliedsstaat der EG gestützte Steuerbescheide offen gehalten werden.

b) Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach EU-Recht geboten? Besitzt ein deutscher Steuerpflichtiger Anteile an einer **ausländischen**, dort der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft, so kann die von dieser Gesellschaft im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer im Inland bei der Einkommensteuer bzw. der Körperschaftsteuer nach geltendem Recht nicht angerechnet werden. Wie in praktisch allen anderen Mitgliedstaaten der EU gewährt auch Deutschland insoweit keine "grenzüberschreitende Anrechnung".

Diesen Ausschluss der Anrechnung hat nunmehr die Generalanwältin am Europäischen Gerichtshof, Juliane Kokott, in ihrem Schlussantrag vom 18.3.2004 in der Rechtssache Manninen (C-319/02) europarechtlich in Frage gestellt. Nach Ansicht der Generalanwältin verstößt dies gegen die Freiheit des Kapitalverkehrs nach Art. 56, 58 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung von Amsterdam.

Hinweis:

Schlussanträge des Generalanwaltes sind keine Entscheidungen, sondern Urteilstorschläge. Es obliegt also dem Gerichtshof, die Entscheidung zu treffen, wobei allerdings daran erinnert sei, dass der Gerichtshof für gewöhnlich den Schlussanträgen zu folgen pflegt.

Zwar ist das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren mittlerweile abgeschafft worden. Die - in wenigen Monaten zu erwartende - Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs hätte jedoch Auswirkungen für Ausschüttungen, für die das Anrechnungsverfahren noch galt, falls der Gerichtshof dem Schlussantrag folgt. In diesem Falle könnten Körperschaftsteuern im Inland zur Anrechnung gebracht werden, die auf ausländischen Anteilsbesitz erhoben worden waren, jedenfalls soweit es sich um Anteile an innerhalb der EU gelegenen Kapitalgesellschaften handelt.

Mit Rücksicht auf eine möglicherweise zuspreekende Entscheidung des Gerichtshofs dürfte es sich also aus Vorsichtsgründen empfehlen, Steuerfestsetzungen für die betroffenen Veranlagungszeiträume offen zu halten.

7 Neuer Vordruck "Einnahmen-Überschussrechnung" für die Steuererklärung 2004

Werden Einkünfte durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, wie z.B. häufig bei Freiberuflern oder auch bei kleinen Gewerbetreibenden, so muss hierfür ab 2004 ein neuer amtlich vorgeschriebener Vordruck verwendet und der Einkommensteuererklärung beigelegt werden, in dem die Einkünfte nach einem bestimmten Schema zu ermitteln sind. Insbesondere müssen besondere steuerliche Sachverhalte separat aufgeführt werden. Mit dieser Neuregelung soll der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Einnahmen-Überschussrechnung erleichtert werden.

Hinweis:

Ratsam ist, bereits jetzt die Aufzeichnungen für 2004 entsprechend anzupassen, um später unnötige Aufgliederungen zu vermeiden. Sinnvoll erscheint also ein Abgleich der im Vordruck geforderten Daten mit den derzeit in der Einnahmen-Überschussrechnung erfassten Daten.

8 Chi-Quadrat-Test und Zeit-Reihen-Vergleich bei nicht ordnungsmäßiger Kassenführung

Das Finanzgericht Münster hatte in seinem rechtskräftigen Beschluss vom 10.11.2003 (Aktenzeichen 6 V 4562/03 E, U) zu entscheiden, ob im Schätzungswege vorgenommene **Erhöhungen des Umsatzes und des Gewinns** durch die Finanzverwaltung rechtmäßig waren. In dem betreffenden Fall lagen über die Kasseneinnahmen **keine ausreichenden Aufzeichnungen** vor. Es existierten keine Kassenzettel, Bons oder Registrierkassenstreifen, sondern es wurde lediglich das Kassenbuch buchmäßig fortgeschrieben, ohne dass die Vollständigkeit gewährleistet war.

Das Finanzamt äußerte den Verdacht unvollständiger, ggf. manipulierter Aufzeichnungen, und erhärtete diesen durch die Anwendung des so genannten **Chi-Quadrat-Tests**, was das Finanzgericht für ausreichend ansah. Der Chi-Quadrat-Test ist eine mathematische Methode, bei der empirisch beobachtete mit theoretisch erwarteten Häufungen verglichen werden. In dem vorliegenden Fall beruhte der Test auf der Annahme, dass die erste und zweite Stelle vor dem Komma und die erste Stelle nach dem Komma bei einer relativ

großen Menge von Erfassungen gleich verteilt sein müssten. Es wird davon ausgegangen, dass bei der Manipulierung von Aufzeichnungen **Lieblingszahlen** unbewusst häufiger benutzt werden. Im zu Grunde liegenden Fall konnten signifikante Abweichungen von der Normalverteilung festgestellt werden, was dem Finanzgericht als Indiz für fehlerhafte (manipulierte?) Kassenaufzeichnungen ausreichte.

Erhärtet wurde dieser Verdacht durch einen **Zeit-Reihen-Vergleich**, welcher gleichzeitig auch Basis für die erfolgten **Hinzuschätzungen** zum Umsatz und zum Gewinn war. In dem Zeit-Reihen-Vergleich wurde die Entwicklung des Wareneinkaufs und die des Umsatzes verglichen.

9 Einzelwertberichtigungen auf Forderungen

Mit Urteil vom 20.8.2003 (Aktenzeichen I R 49/02) hat der Bundesfinanzhof über die Zulässigkeit und die Voraussetzungen für eine Einzelwertberichtigung von Forderungen gegen Auslandskunden Stellung genommen. Äußerst praxisrelevant sind die Aussagen des Bundesfinanzhofes in der Urteilsbegründung. Insbesondere betont der Bundesfinanzhof, dass eine Einzelwertberichtigung **nicht** bereits deshalb **zu versagen** ist,

- weil die Forderung nach dem Bilanzstichtag (teilweise) eingeht oder
- weil die Geschäftsbeziehungen mit dem Schuldner fortgesetzt werden und er weiter beliefert wird.
- Vielmehr hält der Bundesfinanzhof folgende **Gründe** für eine Einzelwertberichtigung für beachtlich:
- Beweisanzeichen für Wertminderungen sind eine nachhaltig schleppende Zahlungsweise, erkennbares Fehlen flüssiger Mittel und negative Auskünfte der Hausbank,
- die Beitreibung im Ausland und die Rückforderung der Lieferung sind besonders schwierig und aufwändig,
- durch die weitere Belieferung werden die Stellung auf dem Auslandsmarkt gesichert und der Zusammenbruch des Kunden vermieden, was das Ausfallrisiko weiter erhöht hätte.

Hinweis:

Für die Praxis ist wichtig, dass zur Absicherung der steuerlichen Anerkennung einer Einzelwertberichtigung einer Kundenforderung im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung Fakten zur Forderungsbewertung zusammengetragen und **dokumentiert** werden. Im Nachhinein ist dagegen oftmals die Sichtweise zum maßgeblichen Zeitpunkt nur noch schwer rekonstruierbar.

Die Grundsätze der Entscheidung sollten auch auf Inlandsfälle anwendbar sein.

Zu beachten ist allerdings, dass seit 1999 eine Teilwertabschreibung nur dann möglich ist, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Dies erfordert, dass die Gründe für die Wertminderung mindestens bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz bestanden haben.

10 Abgrenzung zwischen Auftragsbestand und Firmenwert bei Unternehmenserwerben

Wird ein Einzelunternehmen oder ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft erworben, so wird regelmäßig ein Entgelt bezahlt, das die Buchwerte der Vermögensgegenstände abzüglich der Schulden übersteigt. Mit diesem Mehrwert werden zum einen die in den bilanzierten Vermögensgegenständen vorhandenen **stillen Reserven** abgegolten, aber insbesondere auch ein sog. **Geschäfts- oder Firmenwert**, also der Wert der bestehenden Kundenbeziehungen, der betrieblichen Organisation, des vorhandenen Know-how usw. Der bezahlte Mehrwert wird steuerlich einerseits den jeweiligen Vermögensgegenständen zugeordnet und wie diese über Abschreibungen steuermindernd wirksam. Soweit der bezahlte Mehrwert nicht einzelnen Vermögensgegenständen zugeordnet werden kann, wird dieser andererseits als

Geschäfts- oder Firmenwert aktiviert und kann nur über einen vergleichsweise langen Zeitraum von **15 Jahren** steuerlich abgeschrieben werden.

Bedeutsam ist in diesen Fällen die Aufteilung des bezahlten Mehrwertes, weil sich dadurch die Länge des Zeitraumes bestimmt, über den dieser Mehrwert über Abschreibungen steuermindernd wirkt. Wichtig ist somit die Abgrenzung des Geschäftswertes von gesondert zu bilanzierenden i.d.R. erheblich schneller abschreibbaren immateriellen Einzelwirtschaftsgütern. Das Finanzgericht Düsseldorf hatte sich in seinem rechtskräftigen Urteil vom 20.2.2003 (Aktenzeichen 15 K 7704/00 F) mit der Frage zu beschäftigen, unter welchen Voraussetzungen die bezahlten Gewinnerwartungen für bestehende **Auftragsbestände** aus Rahmenverträgen als rechtlich verselbständigt Wirtschaftsgut gesondert aktiviert werden können. Dies ist von besonders großem Interesse, da diese Beträge bei Abwicklung der Aufträge, regelmäßig also kurze Zeit später, wieder steuermindernd geltend gemacht werden können. Das Finanzgericht kommt zu dem Schluss, dass eine Aktivierung **nur bei vertraglich bereits konkret vereinbarten Aufträgen** möglich ist.

Hinweis:

Das Finanzgericht beschreibt den selbständig bewertungsfähigen Auftragsbestand als den zu erwartenden Gewinn, der sich aus rechtsverbindlich abgeschlossenen (schwebenden) Verträgen ergibt. Nicht ausreichend sei eine bloße Gewinnerwartung aufgrund zukünftig erwarteter Aufträge, deren Umfang noch ungewiss ist.

11 Einbringungsgeborene GmbH-Anteile des Privatvermögens sind nicht erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlich begünstigt

Auch wenn die erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlichen Vergünstigungen bei der unentgeltlichen Übertragung von inländischem Betriebsvermögen ab 2004 gekürzt worden sind, so verbleibt - jedenfalls derzeit - immer noch eine deutliche Bevorzugung in Form eines **Freibetrages in Höhe von 225 000 €** und eines pauschalen **Bewertungsabschlages von 35 %**. Begünstigt ist die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen, also insbesondere eines Einzelunternehmens oder einer freiberuflichen Praxis oder von Anteilen an einer gewerblichen Personengesellschaft. Daneben ist auch die Übertragung von **GmbH-Anteilen** begünstigt, allerdings nur dann, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt ist. Im Mittelstand ist die Nichtbegünstigung der Übertragung von GmbH-Anteilen bei einer Anteilsquote bis zu 25 % oftmals sehr problematisch. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil ertragsteuerlich Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen bereits in Höhe von mindestens 1 % erfasst werden.

Das Finanzgericht des Saarlandes hatte nun in seinem durch Revision angefochtenen Urteil vom 12.6.2003 (Aktenzeichen 2 K 211/98) darüber zu entscheiden, ob so genannte **einbringungsgeborene Anteile** erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlich zum begünstigten Betriebsvermögen zählen oder aber wie andere GmbH-Anteile erst bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % begünstigt sind. Einbringungsgeborene Anteile entstehen insbesondere bei der Einbringung eines Einzelunternehmens gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile in eine GmbH oder bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine GmbH. Bei der Veräußerung solcher einbringungsgeborener GmbH-Anteile kann **ertragsteuerlich** sogar unabhängig von der Beteiligungshöhe ein **gewerblicher** Veräußerungsgewinn entstehen. Trotzdem hat das Finanzgericht - mit durchaus guten Argumenten - eine Zuordnung solcher Anteile zum **erbschaftsteuer- und schenkungsteuerlich** begünstigten Betriebsvermögen abgelehnt. Somit kommt eine erbschaftsteuer- und schenkungsteuerliche Begünstigung nur bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % in Frage, was materiell erhebliche Nachteile mit sich bringen kann.

12 Rückstellung für Sanierungsverpflichtung

Auf bereits seit langer Zeit genutzten Betriebsgrundstücken werden nicht selten Bodenverunreinigungen entdeckt, die nach derzeitigem Umweltrecht eine Sicherungs- und Sanierungsverpflichtung auslösen. Bei der Bilanzierung stellt sich in dieser Situation die Frage einer möglichen **Teilwertabschreibung** auf das Grundstück, wenn ein gedachter Erwerber auf Grund der Bodenverunreinigung weniger als den aktuellen

Buchwert für das Grundstück zahlen würde. Zum anderen ist zu prüfen, ob die Aufwendungen, die durch die Sicherungs- und Sanierungsverpflichtung zukünftig entstehen, bereits als **Rückstellung** ergebnismindernd zu berücksichtigen sind. Hierzu hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 19.11.2003 (Aktenzeichen I R 77/01) Stellung genommen und seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und präzisiert. Zum einen hat der Bundesfinanzhof betont, dass sich beide Instrumente, nämlich die Bildung einer Rückstellung für zukünftige Sanierungsaufwendungen und eine Teilwertabschreibung auf das Grundstück **nicht gegenseitig ausschließen**. Der zu passivierende Erfüllungsbetrag für die Sanierungsverpflichtung ist allerdings um etwaige auf Grund der Sanierung anfallende zu aktivierende Anschaffungs- und Herstellungskosten zu mindern. Zum anderen wurde bestätigt, dass eine Rückstellung für Sanierungsaufwendungen nur dann gebildet werden darf, wenn der Kaufmann ernsthaft mit einer Inanspruchnahme rechnen muss. Dies ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aber nicht bereits dann gegeben, wenn der Kaufmann Kenntnis von der Bodenverunreinigung erlangt hat, sondern vielmehr erst dann, wenn die **zuständige Behörde** hiervon Kenntnis erlangt hat.

Hinweis:

Für nach dem 31.12.1998 endende Wirtschaftsjahre ist zu beachten, dass der niedrigere Teilwert nicht beibehalten werden darf, soweit die Kontamination beseitigt ist. Es hat eine sog. **Wertzuschreibung** zu erfolgen.

13 Umsatzsteuer

a) Änderungen bei der Umsatzsteuer durch die EU-Osterweiterung

Zum **1.5.2004** treten zehn Länder der Europäischen Union (EU) bei. Es handelt sich um Polen, die Tschechische Republik, die Slowakische Republik, Ungarn, Slowenien, Litauen, Malta, Zypern, Estland und Lettland. Durch den EU-Beitritt dieser Länder ergeben sich umfangreiche Änderungen in den jeweiligen Rechtssystemen. Alle diese Entwicklungen berühren deutsche Unternehmer, soweit diese in den Beitrittsländern mit Niederlassungen oder Tochtergesellschaften vertreten sind. Anpassungsbedarf besteht aber auch dann, wenn Handelsbeziehungen in Form von Import- oder Exportgeschäften gegeben sind.

Insbesondere im Umsatzsteuerrecht werden nationale Regelungen durch europarechtskonforme Systeme abgelöst. Das europäische Umsatzsteuerrecht basiert auf Richtlinienvorgaben der Europäischen Gemeinschaft. Diese Richtlinien sind für die Mitgliedsstaaten verbindlich und gelten für die Beitrittsländer ab dem 1.5.2004. Die Art und Weise der Umsetzung dieser Richtlinien in nationales Recht ist zwar den einzelnen Staaten überlassen, jedoch können sich Unternehmer bei nicht fristgerechter oder nicht richtlinienkonformer Umsetzung unmittelbar auf die EU-Richtlinien berufen. Kurzfristig hat sich die betriebliche Praxis vor allem auf folgende Änderungen einzustellen:

- Warenlieferungen in die EU-Beitrittsländer sind umsatzsteuerrechtlich ab dem 1.5.2004 nicht mehr als steuerfreie Ausfuhrlieferungen, sondern vielmehr als steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferungen** einzustufen. Dies erfordert entsprechende Änderungen im Rahmen der Rechnungsstellung. Außerdem ist eine Verbuchung auf anderen Konten zu veranlassen. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen und die Zusammenfassenden Meldungen sind dementsprechend auszufüllen. Zu beachten sind die erforderlichen Buchnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen. Weiterhin muss die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers erfragt und aufgezeichnet werden. Dies dürfte in der Praxis ein Übergangsproblem darstellen.
- Umgekehrt sind Warenbezüge aus den EU-Beitrittsländern zukünftig als **innergemeinschaftliche Erwerbe** zu behandeln. Die Prüfung der Unternehmereigenschaft des Lieferers wird regelmäßig durch Abfrage dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erfolgen. Solche Warenbewegungen sind ab dem 1.5.2004 auf gesonderten Konten aufzuzeichnen und entsprechend in die Umsatzsteuer-Voranmeldungen aufzunehmen.

b) Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

Im Regelfall schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf die erbrachte Leistung. D.h. der leistende Unternehmer erstellt eine Rechnung über beispielsweise

100 € zzgl. 16 € Umsatzsteuer und führt diese Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Der Leistungsempfänger zahlt an den leistenden Unternehmer den Rechnungsbetrag in Höhe von 116 €. In einigen Fällen wird davon abweichend per Gesetz die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verlagert, was bedeutet, dass dieser an den leistenden Unternehmer nicht 116 €, sondern nur 100 € zahlt. Der die Leistung empfangende Unternehmer deklariert gegenüber dem Finanzamt 16 € als abzuführende Umsatzsteuer. Wird die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt, kann er die 16 € Umsatzsteuer unter den übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer geltend machen. In der Rechnung ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen. Die Umsatzsteuer darf nicht offen ausgewiesen werden.

Diese Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wurden durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 insbesondere ausgeweitet auf umsatzsteuerpflichtige Umsätze, die unter das **Gründerwerbsteuergesetz** fallen und **bestimmte Bauleistungen** (Werkleistungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen; der Leistungsempfänger schuldet in diesen Fällen die Umsatzsteuer, wenn er ein Unternehmer ist, der selbst entsprechende Leistungen erbringt). Diese Gesetzesänderung stand unter dem Vorbehalt der Genehmigung der Europäischen Union, welche nunmehr gegeben wurde, so dass die Neuregelungen ab dem 1.4.2004 in Kraft getreten sind.

Die Finanzverwaltung hat zu der Anwendung dieser Gesetzesänderungen mit Schreiben vom 31.3.2004 (Aktenzeichen IV D 1 - S 7279 - 107/04) ausführlich Stellung genommen. Wichtig ist u.a., dass die Finanzverwaltung für Umsätze, welche zwischen dem 1.4.2004 und dem 30.6.2004 ausgeführt werden, eine **Übergangsregelung** derart vorsieht, dass auch noch das bisherige Recht angewandt werden kann, also eine Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers. Voraussetzung ist, dass die Vertragspartner **einvernehmlich** noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmens ausgegangen sind und dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe **versteuert** wird.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Übergangsregelung ist für den Leistungsempfänger nicht risikolos. Er sollte das Einvernehmen mit dem Leistenden ausreichend dokumentieren. Außerdem sollte der Leistungsempfänger überprüfen bzw. sicherstellen, dass der leistende Unternehmer den Umsatz in zutreffender Höhe versteuert. Ansonsten besteht für den Leistungsempfänger die Gefahr, vom Finanzamt zur Abführung der Umsatzsteuer herangezogen zu werden, obwohl er sie bereits an den leistenden Unternehmer gezahlt hat.

14 Wann ist ein Fahrtenbuch ordnungsgemäß?

Ein Fahrtenbuch soll die Zuordnung von Fahrten zur betrieblichen und beruflichen Sphäre darstellen und ermöglichen, wenn der Anteil der privaten Nutzung nicht pauschal nach der sog. 1 %-Methode ermittelt werden soll. Es muss laufend geführt werden und die berufliche Veranlassung plausibel erscheinen lassen und ggf. eine stichprobenartige Nachprüfung ermöglichen.

Ein Fahrtenbuch muss mindestens die **folgenden Angaben** enthalten, damit es von der Finanzverwaltung als ordnungsgemäß anerkannt wird:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen betrieblich oder beruflich veranlassten Fahrt,
- Reiseziel,
- Reisezweck und
- aufgesuchte Geschäftspartner.

Bei **Privatfahrten** genügt die jeweilige Kilometerangabe, für **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- oder Arbeitsstätte** ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch. Nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Berlin vom 16.9.2003 (Aktenzeichen 7 K 7400/02) sind **Ausnahmen** von diesen Grundsätzen denkbar. So kann bei einer Sängerin mit einer Vielzahl von Auftritten im gesamten Bundesgebiet ein Fahrtenbuch noch dann als ordnungsgemäß anzusehen sein, wenn sie nur die Auftrittsorte - nicht aber

Name und Anschrift der jeweiligen Auftraggeber - aufgezeichnet hat. Jedoch müssen sich diese fehlenden Angaben leicht aus anderen Belegen heraus ergeben.

Hinweis:

In jedem Fall sollte das Fahrtenbuch den Vorgaben der Finanzverwaltung entsprechen. Nur in Ausnahmefällen lassen Rechtsprechung und Finanzverwaltung Vereinfachungen zu. Bedeutsam ist vor allem, dass die Stände des Gesamtkilometerzählers zu Beginn und am Ende der betrieblich veranlassten Fahrt aufzuzeichnen sind. Denn nur so kann vom Finanzamt ein Abgleich mit Belegen, wie z. B. Werkstattrechnungen und TÜV-Berichten vorgenommen werden.

Auf einzelne der grundsätzlich erforderlichen o.g. Angaben verzichtet die Finanzverwaltung, soweit wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die betriebliche oder berufliche Veranlassung der Fahrten und der Umfang der Privatfahrten ausreichend dargelegt werden und die Überprüfungsmöglichkeit nicht beeinträchtigt wird:

- Bei **Kundendienstmonteuren** und **Handelsvertretern** mit täglich wechselnden Auswärtstätigkeiten reicht es nach Auffassung der Finanzverwaltung z.B. aus, wenn sie angeben, welche Kunden sie an welchem Ort aufsuchen. Angaben über die Reiseroute und zu den Entfernungen zwischen den Stationen einer Auswärtstätigkeit sind nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich.
- Bei Fahrten eines **Taxifahrers** im so genannten Pflichtfahrgebiet ist es in Bezug auf Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchte Geschäftspartner ausreichend, täglich zu Beginn und Ende der Gesamtheit dieser Fahrten den Kilometerstand anzugeben mit der Angabe "Taxifahrten im Pflichtfahrgebiet" o.Ä. Wurden Fahrten über dieses Gebiet hinaus durchgeführt, kann auf die genaue Angabe des Reiseziels nicht verzichtet werden. Für **Fahrlehrer** ist es ausreichend, in Bezug auf Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchte Geschäftspartner "Lehrfahrten", "Fahrschulfahrten" o.Ä. anzugeben.
- Bei den **Berufsgeheimnisträgern**, also z.B. insbesondere bei Ärzten oder Rechtsanwälten, werden von der Finanzverwaltung folgende Angaben im Regelfall als ausreichend angesehen: Zu Reisezweck, Reiseziel, Reiseroute und aufgesuchten Geschäftspartnern reicht neben der Angabe des Datums, des Kilometerstands und des Zielortes grundsätzlich die Angabe "Mandantenbesuch" bzw. "Patientenbesuch" als Reisezweck aus, wenn Name und Adresse des aufgesuchten Mandanten bzw. Patienten vom Berufsgeheimnisträger in einem vom Fahrtenbuch getrennt zu führenden Verzeichnis festgehalten werden. Gegen eine solche Verfahrensweise hat die Finanzverwaltung keine Bedenken, wenn sichergestellt ist, dass die Zusammenführung von Fahrtenbuch und Mandanten- bzw. Patientenverzeichnis leicht und einwandfrei möglich ist und keinen erheblichen Aufwand verursacht.

Das Fahrtenbuch braucht dem Finanzamt **nicht unaufgefordert** vorgelegt zu werden. Der Steuerpflichtige ist nur dann zur Vorlage des Fahrtenbuchs verpflichtet, wenn er durch das Finanzamt hierzu aufgefordert wird (Verfügung der Oberfinanzdirektion München vom 18.1.2001, Aktenzeichen S 2145 - 20 St 41/42).

15 Lohnsteuerpauschalierung statt Regelbesteuerung

Der Arbeitgeber hat bei bestimmten geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen ein sich aus dem Einkommensteuergesetz ergebendes **Wahlrecht**, die Lohnsteuer unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte pauschal zu erheben. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.11.2003 (Aktenzeichen VI R 10/99) können Lohnsteuer-Pauschalierungen nach Ablauf des Kalenderjahres rückgängig gemacht werden. Der Übergang zur Regelbesteuerung nach Ablauf eines Kalenderjahres ist zulässig. Der Wechsel zur Regelbesteuerung stellt keinen Gestaltungsmissbrauch dar.

Im Urteilsfall war eine Frau im Unternehmen ihres Ehemannes geringfügig entlohnt beschäftigt. Der Arbeitslohn wurde nach der damaligen Rechtslage pauschal lohnversteuert. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung stellte sich offensichtlich heraus, dass im Fall einer Erfassung des Arbeitslohns aus der geringfügig entlohnten Beschäftigung die Steuerbelastung geringer als die zunächst entrichtete pauschale Lohnsteuer ist. Der Arbeitslohn sollte daher als steuerpflichtiger Arbeitslohn im Einkommensteuerbescheid 1994 erfasst werden. Die Lohnsteuer-Pauschalierung sollte

wieder rückgängig gemacht werden. Der Arbeitgeber gab eine geänderte Lohnsteuer-Anmeldung ab. Der Bundesfinanzhof ließ den nachträglichen Wechsel von der Pauschalversteuerung zur Regelbesteuerung zu.

Hinweis:

Beim Wechsel zur Regelversteuerung sollten auch die Auswirkungen auf die Sozialversicherung beachtet werden. Steuerschuldner der pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber. Für eine solche Pauschalierung ist ein Antrag nicht erforderlich; sie erfolgt mit der Einreichung der Lohnsteuer-Anmeldung. Diese steht kraft Gesetz unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Solange der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist und die Festsetzungsfrist nicht abgelaufen ist, kann grundsätzlich die Wahl der Besteuerungsart geändert werden. Jedoch darf kein Gestaltungsmissbrauch vorliegen. Eine missbräuchliche Aufspaltung des einheitlichen Arbeitsverhältnisses könnte z.B. dann nahe liegen, wenn im Kalenderjahr 2004 920 € (Arbeitnehmer-Pauschbetrag) des Arbeitslohns aus der geringfügig entlohnten Beschäftigung der Regelbesteuerung unterworfen würden, während der Rest pauschal versteuert würde. Der regelversteuerte Arbeitslohn würde in diesem Fall steuerlich nicht erfasst, weil dieser den Werbungskostenpauschbetrag nicht übersteigt. Dagegen ist das komplette Wechseln der Besteuerungsart - Übergang von der Pauschalbesteuerung zur Regelbesteuerung - jedenfalls nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs auch nach Ablauf des Pauschalierungsjahres zulässig. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz bleiben.

16 Diebstahl eines Fahrzeugs: Was ist mit den Versicherungsleistungen?

Gehörte ein dann gestohlener Pkw zum Betriebsvermögen, so muss die Leistung der Kaskoversicherung grundsätzlich als Betriebseinnahme erfasst werden. Diese Verpflichtung gilt auch, wenn der Pkw **vor dem Einfamilienhaus des Betriebsinhabers geparkt** war, um anschließend eine **Privatfahrt** vorzunehmen. Die Betriebseinnahme muss mindestens der Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils des Pkw entsprechen. Ob hinsichtlich eines privaten Nutzungsanteils eine anteilige Privateinnahme vorliegt, wurde ausdrücklich nicht entschieden (Bundesfinanzhof vom 20.11.2003, Aktenzeichen IV R 31/02).

17 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungsleistung der Gesellschafter einer Personengesellschaft an die Gesellschaft

Mehrfach haben wir bereits über die geänderte Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Geschäftsführungsleistungen durch Gesellschafter einer Personengesellschaft an die Gesellschaft berichtet. Die von der Finanzverwaltung gewährte Übergangsfrist bis zum 31.3.2004 ist nun abgelaufen, so dass bestehende Strukturen dringend auf möglicherweise bestehenden Handlungsbedarf hin untersucht werden sollten. Auch hat die Finanzverwaltung in dem Schreiben vom 23.12.2003 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7100 - 246/03) nochmals ihre Auffassung zu diesem Problembereich dargelegt. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist in der Fachliteratur teilweise äußerst umstritten. In der Praxis erscheint es dennoch ratsam, soweit wie möglich die Auffassung der Finanzverwaltung zu berücksichtigen. In bedeutenderen Fällen kann auch - insbesondere vor einer Anpassung von Gesellschaftsverträgen - eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung geboten erscheinen.

Im Wesentlichen vertritt die Finanzverwaltung folgende Standpunkte:

- Geschäftsführungstätigkeiten durch Gesellschafter einer **Kapitalgesellschaft** unterliegen nicht der Umsatzsteuer.
- Natürliche Personen, die als Gesellschafter Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine **Personengesellschaft** erbringen, sind grundsätzlich selbständig tätig und erfüllen damit die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen. Deren Leistungen unterliegen allerdings nur dann der Umsatzsteuer, wenn für die erbrachten Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen ein **Sonderentgelt** gezahlt wird und diese damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet und nicht etwa durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust abgegolten sind. Ein Sonderentgelt soll immer dann vorliegen, wenn

der Gesellschafter für seine Tätigkeit eine Vergütung erhält, die im Rahmen der Ergebnisermittlung bei der Handelsbilanz als Aufwand behandelt wird. Dagegen liegt dann kein Sonderentgelt vor, wenn der Gesellschafter für diese Leistung im Rahmen der Gewinnverwendung ein "Gewinnvorab" erhält.

- Betroffen ist auch die Geschäftsführungsleistung einer Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG. Die Tätigkeitsvergütung eines Fremdgeschäftsführers, der seinen Anstellungsvertrag unmittelbar mit der KG abgeschlossen hat, unterliegt dagegen nicht der Umsatzsteuer.
- Gewinnabhängige Vergütungen können ein umsatzsteuerpflichtiges Sonderentgelt darstellen, wenn sie sich nicht nach den vermuteten, sondern nach den tatsächlich erbrachten Gesellschafterleistungen bemessen (z.B. Gesellschafterbeiträge gegenüber **Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe**).
- Wird neben dem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung gezahlt (**Mischentgelt**), sind beide umsatzsteuerlich getrennt zu beurteilen.

Hinweis:

Wichtig sind die Folgen aus einer Umsatzsteuerpflicht. Der leistende Gesellschafter muss dann über seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung mittels einer umsatzsteuerlichen Rechnung abrechnen und sämtliche umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen (Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Zahlung der Umsatzsteuer und Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung). Die empfangende Gesellschaft hat aus dieser Leistung grundsätzlich einen Vorsteuerabzug. Soweit die Personengesellschaft also zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, entstehen keine materiellen Nachteile, sondern nur ein nicht unerheblicher Verwaltungsaufwand. Materielle Nachteile entstehen allerdings dann, wenn die Personengesellschaft nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, wie z.B. dann, wenn steuerfreie Grundstücksumsätze erbracht werden.

18 Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei mehreren Wohnungen

Nicht selten unterhält ein Arbeitnehmer zwei Wohnungen, nämlich eine am Beschäftigungsort und eine Familienwohnung an einem weiter entfernt liegenden Ort. Die Aufwendungen für Fahrten zwischen Arbeitsstätte und der entfernter liegenden Wohnung können steuerlich dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige diese Wohnung "nicht nur gelegentlich" aufsucht. Die Finanzverwaltung lässt einen Werbungskostenabzug nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige **mindestens sechsmal** im Kalenderjahr die weiter entfernt liegende Wohnung aufsucht. Der Bundesfinanzhof hat nun in seinem Urteil vom 26.11.2003 (Aktenzeichen VI R 152/99) entschieden, dass eine einzelfallbezogene Betrachtung zu erfolgen hat. Die starre Grenze, nach der die Finanzverwaltung vorgeht, stellt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs keine zutreffende Gesetzesauslegung dar. Im entschiedenen Fall wurden deshalb bei einem türkischen Staatsangehörigen mit Wohnung in Deutschland und Familienwohnung in der Türkei die Kosten für fünf Flüge im Kalenderjahr in die Türkei anerkannt.

Hinweis:

Liegen auch die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vor, besteht ein Wahlrecht zwischen der Geltendmachung der Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung mit einer wöchentlichen Familienheimfahrt und der Berücksichtigung der ggf. häufigeren Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

19 Bundesverfassungsgericht zur Spekulationssteuer bei Wertpapieren

a) Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 9.3.2004 (Aktenzeichen 2 BvL 17/02) entschieden, dass die so genannte Spekulationssteuer nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes 1997 mit dem Grundgesetz unvereinbar und **nichtig** ist, soweit Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren **in den Jahren 1997 und 1998** betroffen sind. Die Vorschrift ist für die fraglichen Zeiträume mithin **nicht mehr anwendbar**.

Ausschlaggebend für diese Würdigung ist die Tatsache, dass zwar gesetzliche Erklärungsspflichten bestehen, der Verifikation jedoch insoweit nicht nachgeholfen werde

bzw. nicht nachgeholfen werden könne. So fehlten zum einen Verpflichtungen des (privaten) Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen zu führen und Unterlagen aufzubewahren. Zum anderen mangle es an ausreichenden Grundlagen, die dem Bürger das Ausmaß seiner Einkünfte deutlich genug vor Augen führten und ihn somit zur Steuerehrlichkeit anhielten. Das **Entdeckungsrisiko** sei gering.

Andererseits sei es den Finanzämtern regelmäßig verwehrt, durchgreifende **Kontrollen** durchzuführen. Dies liege zum einen daran, dass eine **Außenprüfung** beim Steuerpflichtigen selbst nicht ohne weiteres durchgeführt werden könne. Eine voraussetzungslose Außenprüfung sei nur im Bereich der gewerblichen bzw. landwirtschaftlichen Einkünfte möglich, bei Privatpersonen hingegen nur auf Grund besonderer Anordnung, die durch entsprechende Merkmale des Einzelfalls begründet sein müssten. **Mangels Aufzeichnungspflichten** sei im Übrigen eine Prüfungsgrundlage ohnehin nicht gegeben.

Auch bei Kreditinstituten könne nur bei hinreichendem Anlass im Einzelfall ermittelt bzw. **Kontrollmitteilungen** ausgeschrieben werden.

Zusammenfassend stellt das Gericht fest, dass es der Steuerpflichtige in der Hand habe, durch die Abgabe einer schlüssigen Einkommensteuererklärung weitere Ermittlungen abzuschneiden.

b) Folgen der Entscheidung

Im Falle der Feststellung einer Grundgesetzwidrigkeit kann das Bundesverfassungsgericht einerseits die Nichtigkeit aussprechen, andererseits die bloße Unvereinbarkeit und damit den Auftrag an den Gesetzgeber, für Nachbesserungen zu sorgen. Angesichts der Tatsache, dass bei dem weit zurückliegenden Streitjahr 1997 bei privaten Einkünftebeziehern in aller Regel die steuerliche Festsetzungsfrist abgelaufen ist, kommt eine Nachbesserung durch den Gesetzgeber nicht mehr in Betracht, so dass hier allein die Nichtigkeitserklärung verblieb. Die Nichtigkeit umfasst dabei die Gesamtnorm bis zu ihrer Änderung im Jahr 1999. Damit sind die besagten Spekulationseinkünfte aus Wertpapieren im Ergebnis **für die Jahre 1997 und 1998 nicht der Besteuerung zu unterwerfen**.

Für die **nachfolgenden Zeiträume** hätte das Bundesverfassungsgericht ebenfalls die Nichtigkeit aussprechen können, falls gleichbleibende Verhältnisse hätten unterstellt werden können. Das Gericht weist insoweit jedoch darauf hin, dass es seit der Gesetzesänderung im Jahr 1999 möglich ist, periodenübergreifend Verlustausgleiche vorzunehmen, und dass solche Verluste mit Beginn des Jahres 2000 gerade im Aktienbereich bekanntermaßen signifikant zugenommen haben. Damit ist eine Erstreckung auf diese Zeiträume nicht ohne weiteres möglich und war daher in diesem Verfahren nicht auszusprechen. Folglich hat das Bundesverfassungsgericht die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Spekulationseinkünfte für die Jahre 1999 bis 2003 offengelassen.

Ab dem Jahr 2004 gilt eine Vorschrift im Einkommensteuergesetz, die die Kreditinstitute verpflichtet, den Kunden **Ertragnisbescheinigungen** aus dem Bereich der Zinseinkünfte und der privaten Veräußerungsgewinne (früher Spekulationseinkünfte) bei Wertpapieren zukommen zu lassen. Die Schaffung dieser Norm hebt das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich hervor. Deswegen kann vermutet werden, dass es jedenfalls die Besteuerungswirklichkeit ab 2004 für verfassungsrechtlich ausreichend fundiert hält. Auch insoweit fehlt es allerdings an einer expliziten Aussage hierzu.

Hinweis:

Die Entscheidung wirkt sich unmittelbar nur für solche Steuerpflichtigen günstig aus, für die noch keine bestandskräftige Veranlagung hinsichtlich der Jahre 1997 und 1998 vorliegt, etwa weil seinerzeit Einspruch eingelegt worden war oder die Steuerbescheide vorläufig ergingen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.3.2004, Aktenzeichen IV D 2 - S 0338 - 11/04). Es wird eine spannende Frage sein, ob erneute Verfahren für die folgenden Zeiträume angestrengt werden. Hier wird es allerdings schwieriger werden zu argumentieren, denn auf Grund der Verlustvor- und -rücktragsmöglichkeit und der tatsächlichen Kursentwicklung ist nicht ohne weiteres davon auszugehen, dass es zu einem Auseinanderklaffen zwischen materieller und formeller Rechtslage auch für diese Zeiträume gekommen war. Denn die Ergiebigkeit der materiellen Norm hatte entsprechend abgenommen, so dass sich etwaige Vollzugsdefizite nicht mehr so erheblich auswirken konnten.

20 Erlass zu Medienfonds

In der Kapitalanlagenbranche erfreuten sich so genannte Medienfonds großer Beliebtheit. Dank der deutschen steuerrechtlichen Regelungen konnten die Kosten für die Herstellung von Filmen in vollem Umfang sofort steuerlich abgezogen werden. Auf diese Weise wurden große Hollywoodfilme von "Stupid German Money" finanziert.

Die Urteile des Bundesfinanzhofes von Mai und Juni 2001 zur Abzugsfähigkeit von so genannten "weichen Kosten" haben jedoch das Bundesfinanzministerium bewogen, den erst im Februar 2001 herausgegebenen Erlass zur ertragsteuerlichen Behandlung von Film- und Fernsehfonds durch Schreiben vom 5.8.2003 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2241 - 81/03) an den entscheidenden Stellen zu ändern und zu ergänzen. Wesentlich sind dabei folgende Aspekte:

Maßgeblich für die **sofortige Abzugsfähigkeit** der Herstellungskosten für den Film ist, dass der Fonds und damit alle Anleger die so genannte **Herstellereigenschaft** haben. Hierfür ist erforderlich, dass der Fonds als Auftraggeber das gesamte Risiko der Filmherstellung trägt oder im Wege der Koproduktion ein Filmprojekt in eigener Verantwortung unter Übernahme der sich daraus ergebenden Risiken und Chancen durchführt. Wenn dagegen der Initiator der Gesellschaft **ein einheitliches Vertragswerk vorgibt** und die Gesellschafter hierauf **keinen wesentlichen Einfluss** haben, kann der Fonds nicht als Hersteller angesehen werden. In diesem Falle liegt vielmehr die **Anschaffung** eines noch herzustellenden Filmes vor und die Aufwendungen können nicht sofort abgezogen, sondern müssen als Anschaffungskosten für das immaterielle Wirtschaftsgut Film aktiviert werden.

Der Fonds bzw. die Anleger müssen **Einflussnahmemöglichkeiten** auf die gesamte Durchführung des Projektes bis zur Fertigstellung des Films haben. Eine Vertretung durch die Geschäftsführung reicht hier nicht, jedoch ist die Einschaltung eines **Beirates** dann genügend, wenn die Beiratsmitglieder nicht vom Initiator vorgegeben, sondern aus der Mitte der Anleger gewählt werden, sobald mindestens 50 % des Eigenkapitals eingezahlt sind.

Den Anlegern können auch verschiedene **Handlungsalternativen** vorgegeben werden, zwischen denen sie bzw. die bestimmten Beiräte sich zu entscheiden haben, wenn sich die Maßnahmen insbesondere auf die Auswahl des Filmstoffes, des Drehbuches, der Besetzung, der Kalkulation der anfallenden Kosten und des Drehplanes beziehen. Grundsätzlich gelten diese Regeln auch dann, wenn ein Anleger einem Fonds erst später beiträgt. In diesem Falle können ihm jedoch als sofort abzugsfähige Kosten nur die **nach seinem Beitritt** angefallenen Kosten zugewiesen werden.

Hinweis:

In der Regel dürfte es schwierig werden, die tatsächliche Einflussnahmemöglichkeit des Fonds - und sei er vertreten durch einen Beirat - auf den Filmstoff, die Besetzung, die Finanzierung etc. nachzuweisen. Auch die Möglichkeit, den Anlegern verschiedene Handlungsalternativen zur Auswahl zu überlassen, dürfte nicht leicht umzusetzen sein, da es im Filmgeschäft auf die genaue Abgestimmtheit aller Komponenten wesentlich ankommt. Allerdings bleibt eine Filmfinanzierung und die Teilhabe an den Einspielergebnissen möglich, jedoch ist die Zeit der gleichzeitigen Nutzung von Steuervorteilen wohl vorbei.

21 Venture Capital Fonds

Venture Capital Fonds oder Private Equity Fonds haben den Zweck, dass sich Anleger über den Fonds an Wachstumsunternehmen oder mittelständischen Unternehmen, die zum weiteren Wachstum Eigenkapital benötigen, beteiligen und an entsprechenden Wertsteigerungen teilnehmen können. Institutionelle Investoren sind bereits seit langer Zeit sehr erfolgreich auf diesem Markt tätig; durch Venture Capital oder Private Equity Fonds wird dieses Marktsegment auch der kleinteiligen Anlage zugänglich gemacht. Aus steuerlicher Sicht ist erstrebenswert, dass die Beteiligung des einzelnen Anlegers in sein **Privatvermögen** fällt und er - indirekt - mit weniger als 1 % an dem Zielunternehmen beteiligt ist, damit er gegebenenfalls im Falle der Veräußerung der Beteiligung - soweit es sich um eine Kapitalgesellschaft handelt - nach Ablauf der Spekulationsfrist einen **steuerfreien Veräußerungsgewinn** erzielen kann. Falls jedoch der Fonds gewerblich tätig ist und die Beteiligung **Betriebsvermögen** darstellt, würde bei einer Veräußerung das Halbeinkünfteverfahren gelten, nach dem der halbe Veräußerungsgewinn der normalen Einkommensteuerbelastung unterliegt.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 16.12.2003 (Aktenzeichen IV A 6 - S 2240 - 153/03) zu der entscheidenden **Abgrenzung zwischen Privat- und Betriebsvermögen** Stellung genommen. Regelmäßig wird der Fonds in Form einer Personengesellschaft gegründet, an der sich auch die Initiatoren unter Einbringung ihrer Erfahrung, Kontakte und ihres Know-hows sowie der Management-Kapazitäten beteiligen. Für die Geschäftsführung und die maßgeblichen Investitions- und Desinvestitionsentscheidungen erhält der Initiator in der Regel bis zu 20 % der Gewinne des Fonds (so genannter "carried interest").

Nach dem o.g. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen, damit **der Fonds selbst nicht gewerblich** tätig, sondern im Rahmen **der privaten Vermögensverwaltung** agiert:

- Es **dürfen keine Bankkredite**, sondern nur Eigenmittel eingesetzt werden, wobei die Inanspruchnahme als Darlehen ausgestalteter staatlicher Förderungen unschädlich ist. Eine kurzfristige Überbrückung von ausstehenden Kapitaleinlagen durch Zwischenfinanzierungen ist ebenfalls unschädlich. Der Fonds darf auch nicht Verbindlichkeiten der Beteiligungen besichern, da dies eine gewerbliche Tätigkeit darstellen würde.
- Der Fonds sollte **kein eigenes Büro** oder **keine eigene Organisation** unterhalten; üblicherweise führt der Initiator die Geschäfte des Fonds durch eine zu seinem Kreis gehörende Managementgesellschaft mittels eines Geschäftsbesorgungsvertrages.
- Der Fonds darf nicht mit anderen Leistungen an den Markt herangehen, sondern muss sich auf die **Verwaltung seiner Beteiligungen beschränken**. In diesem Falle ist es aber unschädlich, wenn die Beteiligungen einem breiten Markt oder der Börse zum Zwecke der Veräußerung angeboten werden.
- Der Fonds muss Beteiligungen **mindestens drei bis fünf Jahre halten**, da ansonsten nicht die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten, sondern der kurzfristige Umschlag im Vordergrund steht.
- Die erzielten Veräußerungserlöse dürfen **nicht reinvestiert**, sondern müssen ausgeschüttet werden; eine Reinvestition im Rahmen von bisher gestundeten Kosten ist jedoch unschädlich.
- Schließlich darf der Fonds **nicht aktiv am Management der Beteiligungsgesellschaften teilnehmen**, sondern muss sich auf seine Funktion als Gesellschafter mit den ihm in diesem Zusammenhang zustehenden Rechten (z. B. Auskunfts- und Einsichtsrechte nach dem GmbH-Gesetz) beschränken.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt und liegt keine gewerbliche Prägung oder Infektion des Fonds vor, können die Veräußerungsgewinne grundsätzlich steuerfrei vereinnahmt werden, soweit der einzelne Anleger mit weniger als 1 % (indirekt) an dem einzelnen Zielobjekt (Kapitalgesellschaft) beteiligt ist. Die laufenden Ergebnisanteile der Beteiligten an den Fonds gehören zu den Kapitaleinkünften, soweit sie auf die von den Beteiligungsunternehmen gezahlten Dividenden entfallen (Halbeinkünfteverfahren). Der erhöhte Gewinnanteil des Initiators ("carried interest") stellt nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums dagegen ein steuerpflichtiges Entgelt für die Leistungen des Initiators dar und kann i.d.R. nicht als dem Halbeinkünfteverfahren unterliegende Dividende oder gar steuerfreier Veräußerungsgewinn angesehen werden.

Hinweis:

Die Beteiligung an Private Equity - oder Venture Capital Fonds stellt ein interessantes Anlageinstrument dar, insbesondere wenn der Veräußerungsgewinn steuerfrei vereinnahmt werden kann. In diesem Falle kann allerdings auch ein möglicherweise entstehender Verlust nicht steuerlich geltend gemacht werden.

22 Begrenzte Mieterhöhung bei verbilligter Überlassung einer Wohnung

Bekanntlich ist im Rahmen der Steueränderungen ab 2004 die 50 %-Grenze für den vollen Werbungskostenabzug von 50 auf 56 % angehoben worden. Dementsprechend kann der volle Werbungskostenabzug bei der verbilligten Vermietung von Wohnungen (z.B. an Angehörige) jedenfalls dann geltend gemacht werden, wenn die Miete mindestens **56 % der ortsüblichen Marktmiete** beträgt und keine Liebhaberei vorliegt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kommt es bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht (Abgrenzung zur sog. Liebhaberei) auf eine weitere **Grenze**

von 75 % an, bis zu der grundsätzlich ein voller Werbungskostenabzug nur dann möglich ist, wenn die Überschussprognose zu einem positiven Ergebnis führt. Die Erhöhung der Miete obliegt zivilrechtlich bestimmten Grenzen nach dem § 558 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuches, d.h. sie darf grundsätzlich nur um **maximal 20 % in drei Jahren** erhöht werden (sog. Kappungsgrenze). Durch Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster vom 13.2.2004 (Aktenzeichen S 2253 - 60 - St 22 - 3) wurde nunmehr klargestellt, dass bei negativer Überschussprognose die Werbungskosten auch dann gekappt werden, wenn die Miete wegen der Mieterhöhungsbegrenzung nicht auf 75 % der ortsüblichen Miete angehoben werden kann. Wird bei einer Vermietung unter nahen Angehörigen eine über die Kappungsgrenze hinausgehende Mieterhöhung vereinbart und bezahlt, so führt das für sich allein nicht zur steuerlichen Aberkennung des Mietverhältnisses.

23 Abzugsfähigkeit eines Damnum als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Oberfinanzdirektion Berlin weist in einer Verfügung vom 19.1.2004 darauf hin, dass nach der Neuregelung im so genannten 5. Bauherrenenerlass ein Damnum nur noch dann als Werbungskosten sofort abgezogen werden kann, wenn es für ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren in Höhe von bis zu maximal 5 % vereinbart wurde. Diese Regelung ist jedoch erstmals für solche Darlehensverträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 abgeschlossen wurden. Der 5. Bauherrenenerlass geht davon aus, dass ein höheres Damnum nicht marktüblich ist. Fraglich ist daher, ob insoweit der Gegenbeweis angetreten werden kann. Allerdings steht zu befürchten, dass die Finanzverwaltung sich genau an diese 5 %-Grenze halten wird und jede Abweichung als nicht marktüblich behandelt.

24 Wertermittlung bei Schenkung eines mit erheblichem Aufwand renovierten Gebäudes

Bei Schenkung eines bebauten Grundstücks bestimmt sich der Wert der Schenkung grundsätzlich nach der 12,5-fachen Jahresmiete bzw. der üblichen Miete. Hierbei ist die durchschnittliche Jahresmiete aus den Jahresmieten der letzten drei Jahre vor der Schenkung maßgebend. Fraglich ist, ob dies auch dann gilt, wenn das geschenkte Objekt während des Zeitraums von drei Jahren mit der Folge einer entsprechenden Mieterhöhung mit erheblichem Aufwand **renoviert** worden ist. Darüber hat das Finanzgericht Münster im rechtskräftigen Urteil vom 12.3.2003 (Aktenzeichen 3 K 6068/99 F) wie folgt entschieden:

Der Eigentümer hatte ein von ihm vermietetes Gebäude mit außergewöhnlichem Renovierungsaufwand modernisiert und im Anschluss daran die **Miete** entsprechend **erhöht**. Ein Jahr später verschenkte er das Gebäude. Die Finanzverwaltung leitete nunmehr die durchschnittliche Jahresmiete nicht aus den Jahresmieten der letzten drei Jahre vor der Schenkung ab. Vielmehr zog sie zur Ermittlung der durchschnittlichen Jahresmiete nur die erhöhte Miete nach Abschluss der Renovierung heran mit der Folge eines wesentlich höheren Schenkungswertes. Das Finanzgericht Münster teilte in seiner Entscheidung die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung. Seiner Auffassung nach ist für die Ermittlung der durchschnittlichen Jahresmiete darauf abzustellen, welche Miete zu erzielen gewesen wäre, wenn das Grundstück in den drei zurückliegenden Jahren vor der Schenkung den Zustand gehabt hätte, den es im Zeitpunkt der Schenkung hatte.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung empfiehlt es sich bei bebauten Grundstücken, die verschenkt werden sollen, innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor der Schenkung keine aufwendigen Renovierungsmaßnahmen vorzunehmen, um damit den Wert der Schenkung gering zu halten.

25 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Mit drei interessanten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs wurde weiter konkretisiert, wann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen kann. Die erste Entscheidung des Bundesfinanzhofs betrifft die Frage, ob **Honorarzahlungen an einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer** eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die zweite Entscheidung betrifft die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung bei **vorfällig zu zahlenden Vorschüssen auf Gewinnbeteiligungen**. Schließlich hatte der Bundesfinanzhof über die Zulässigkeit der **Abgeltung von Urlaubsansprüchen** zu entscheiden.

a) Honorarzahlungen an Alleingesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer der GmbH

In seiner Entscheidung vom 9.7.2003 (Aktenzeichen I R 100/02, DStR 2003, 1969) hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob Honorarzahlungen an den **auch als Subunternehmer** der GmbH eingeschalteten Alleingesellschafter-Geschäftsführer steuerlich anzuerkennen sind. Im Einzelnen ging es in der Entscheidung um Folgendes: Geklagt hat eine GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer P war.

Gegenstand der GmbH waren Tätigkeiten im Bereich der wissenschaftlichen Forschung und Entwicklung zur Datenerhebung und Datenverwaltung. P war in den Streitjahren außerplanmäßiger Professor mit einem Lehrauftrag von zwei Wochenstunden. Für seine Geschäftsführertätigkeit bei der GmbH erhielt P kein Entgelt. Er war aber als **Berater auf Honorarbasis** für die GmbH bei der Durchführung von Projekten tätig und rechnete entsprechend mit der GmbH ab. Hierbei wurden Tagessätze von etwa 5 000 DM zu Grunde gelegt. Die Aufgabenaufteilung sah vor, dass die GmbH die Projektsteuerung und Projektabwicklung übernahm und P die wissenschaftliche Konzepterstellung.

Streitig zwischen der GmbH und dem Finanzamt war, ob die gezahlten Beratungshonorare eine verdeckte Gewinnausschüttung sind. Der Bundesfinanzhof hat dies grundsätzlich verneint. Er hat entschieden, dass es der GmbH freigestellt sei, ob sie sich ihr bietende **Geschäftschancen** - im Streitfall die Durchführung der einzelnen Projekte - unter Einschaltung von Subunternehmern durchführe. Es sei auch grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn sie den Alleingesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer auswähle.

Erforderlich sei aber, dass von vornherein **klare und eindeutige Abmachungen** über Umfang und Höhe des zu zahlenden Entgelts getroffen werden. Weiter sei Voraussetzung für die Anerkennung der Honorarzahlungen, dass die Art der Honorarabrechnung im konkreten Tätigkeitsbereich **üblich** ist. Diese Voraussetzungen waren im Streitfall sämtlich erfüllt.

Weiter hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass die GmbH und der Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich frei regeln können, ob sie alle Tätigkeiten dem Geschäftsführungsvertrag unterwerfen oder **einzelne Tätigkeiten ausklammern**. Daher begründe auch die im Streitfall vorgenommene Aufteilung keine verdeckte Gewinnausschüttung.

Dennoch hat der Bundesfinanzhof den Streitfall zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Das Finanzgericht muss insbesondere noch überprüfen, ob der GmbH für die Übernahme der Aufträge ein angemessenes Entgelt verblieben ist. Ferner hat das Finanzgericht zu prüfen, ob einzelne Aufträge unmittelbar der GmbH angeboten worden waren und in der gewählten Gestaltung im Einzelfall **doch eine unentgeltliche Überlassung einer Geschäftschance an P zu sehen ist**.

Hinweis:

Wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer eingeschaltet wird, um einen von der GmbH übernommenen Auftrag zu erfüllen, dann hat die GmbH ihm den Preis zu zahlen, der für die erbrachte Leistung marktüblich ist. Das hat der Bundesfinanzhof ausdrücklich betont. Lässt sich der marktübliche Preis für die GmbH betriebswirtschaftlich nicht rechtfertigen, dann darf die GmbH den angebotenen Auftrag nicht annehmen.

b) Vorschüsse auf Gewinnbeteiligungen

In seiner Entscheidung vom 22.10.2003 (Aktenzeichen I R 36/03, DStR 2004, 310) hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob **vor Ablauf des Wirtschaftsjahres zu leistende Vorauszahlungen** auf eine Gewinnbeteiligung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die klagende GmbH hatte zwei Gesellschafter-Geschäftsführer. Diesen stand nach den vertraglichen Vereinbarungen mit der GmbH eine Gewinnbeteiligung zu. Nach den Anstellungsverträgen waren die Gewinnbeteiligungen grundsätzlich einen Monat nach Genehmigung des Jahresabschlusses fällig. Vereinbart war außerdem, dass die

Gesellschafter-Geschäftsführer schon während des Wirtschaftsjahres angemessene Vorschüsse verlangen konnten. Solche Vorschüsse wurden auch im Streitjahr an die Gesellschafter-Geschäftsführer unverzinslich gewährt. Das Finanzamt sah in der **Unverzinslichkeit** eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Der Bundesfinanzhof hat diese Beurteilung im Ergebnis bestätigt. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs fehlte es an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung mit den Gesellschafter-Geschäftsführern. Diese konnten den Zeitpunkt und den Umfang der Vorauszahlungen frei bestimmen. Insoweit waren keine Regelungen getroffen. Dadurch konnten sie auf die Höhe des Jahresgewinns Einfluss nehmen. Insbesondere aus diesem Grund hat der Bundesfinanzhof es als erforderlich erachtet, dass **Voraussetzungen und Zeitpunkte der vereinbarten Vorauszahlungen im Einzelnen festzulegen** sind. Da dies im Streitfall nicht geschehen war, lag in Höhe des Zinsnachteils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Hinweis:

Zur Bestimmung des Zinsnachteils ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs der Mittelwert zwischen banküblichen Sollzinsen und Habenzinsen anzusetzen. Da die Vorinstanz diesen nicht ermittelt hatte, verwies der Bundesfinanzhof die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurück.

c) Verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund Abgeltung entgangenen Urlaubs

In einer interessanten Entscheidung vom 28.1.2004 (Aktenzeichen I R 50/03, DStR 2004, 680) hatte der Bundesfinanzhof zur Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung bei **Abgeltung entgangenen Urlaubs** eines Gesellschafter-Geschäftsführers Stellung zu nehmen. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Gemäß Anstellungsvertrag zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer hatte dieser Anspruch auf 30 Tage Urlaub je Geschäftsjahr. Der Geschäftsführer war verpflichtet, den Urlaub so zu legen, dass den **Bedürfnissen der Geschäftsführung Rechnung getragen** wird. Für den Fall, dass der Geschäftsführer seinen Jahresurlaub nicht nehmen kann, weil Interessen der Gesellschaft entgegenstehen, hat der Geschäftsführer Anspruch auf Abgeltung unter Zugrundelegung des Grundgehalts. Im Dezember 1996 und im Jahr 1997 wurde eine Abgeltung der Urlaubsansprüche durch Gesellschafterbeschluss beschlossen. Die Auszahlung der Abgeltung erfolgte jeweils im Dezember 1996 und 1997.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass Abgeltungszahlungen keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, wenn die Arbeitslage eine Gewährung von Freizeit nicht erlaube. Der Bundesfinanzhof betont insoweit, dass die Urlaubsabgeltung **nicht mit einer Überstundenvergütung vergleichbar** sei, die bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigte insoweit die Entscheidung der Vorinstanz. Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung der Urlaubsabgeltung ist das Vorliegen betrieblicher Gründe. Grundsätzlich sollte im Einzelfall darauf geachtet werden, dass die **betriebliche Notwendigkeit der Urlaubsversagung** anhand geeigneter Unterlagen **dokumentiert** werden kann. Im Streitfall wurden die von der Klägerin vorgetragene betrieblichen Gründe für die Urlaubsversagung als ausreichend beurteilt.

26 Anforderungen an die Erteilung einer Pensionszusage

a) Keine Probezeit bei bereits mehr als zwei Jahre tätigem Gesellschafter-Geschäftsführer
In einer Entscheidung vom 20.8.2003 (Aktenzeichen I R 99/02, GmbHR 2004, 261) hat der Bundesfinanzhof zum Erfordernis einer Probezeit vor Erteilung einer Pensionszusage Stellung genommen. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die klagende GmbH hatte in den Streitjahren 1990 und 1991 zwei Gesellschafter-Geschäftsführer. Beide waren bereits seit 1987 Geschäftsführer der GmbH. Am 1.1.1990 erteilte die GmbH den Gesellschafter-Geschäftsführern **gleich lautende Versorgungszusagen auf Alters-, Invaliden- und Witwenversorgung**. Die GmbH behielt sich vor, zur Rückdeckung der Ruhegehaltsverpflichtungen Rückdeckungsversicherungen abzuschließen. Dies geschah im Juni 1991 rückwirkend zum 1.5.1991.

Das Finanzamt erkannte die für die Versorgungszusagen gebildeten Rückstellungen nicht an. Es war der Auffassung, dass die Zusagen im Versorgungsfall nicht finanzierbar seien. Außerdem seien die Zusagen bereits zwei Jahre und drei Monate nach Anstellung der

beiden Geschäftsführer erteilt worden. Es fehle daher an hinreichender Erprobung der Geschäftsführer in dieser Leitungsfunktion.

Dieser Beurteilung ist der Bundesfinanzhof - jedenfalls im Hinblick auf die fehlende Probezeit - entgegengetreten. Der Bundesfinanzhof hat zunächst auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, nach der eine Pensionszusage grundsätzlich **nur nach Erprobung** des Geschäftsführers erteilt werden dürfe. An dieser Rechtsprechung hält der Bundesfinanzhof ausdrücklich fest. Allerdings - so der Bundesfinanzhof - gelte das Erfordernis der Probezeit nicht uneingeschränkt. Es sei insbesondere dann verzichtbar, wenn die GmbH über **gesicherte Erkenntnisse über die Befähigung** des Geschäftsleiters verfüge.

Unter Zugrundelegung dieser Kriterien sei im Streitfall **kein Verstoß gegen das Erfordernis der Probezeit** gegeben. Denn die Geschäftsführer waren bei Erteilung der Zusage bereits zwei Jahre und drei Monate für die GmbH tätig. Nach einer derart langen Zeit konnte sich die GmbH ein abschließendes Bild über die Leistungsfähigkeit und Qualifikation der Geschäftsführer machen. Diese grundsätzlich ausreichende Zeitspanne sei auch nicht deshalb zu verlängern, weil die Geschäftsführer kurze Zeit zuvor die Geschäftsanteile an der GmbH erworben hatten. Dieser Umstand ist nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs ohne Bedeutung.

b) Schriftformerfordernis bei Pensionszusagen

Nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes müssen Pensionszusagen u.a. schriftlich erteilt werden, damit sie steuerlich anerkannt werden. Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 22.10.2003 (Aktenzeichen I R 37/02, DStRE 2004, 121) den Inhalt dieses Schriftformerfordernisses näher konkretisiert. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die klagende GmbH war auf dem Gebiet des Automobilhandels tätig. Faktisch alleiniger Geschäftsführer der klagenden GmbH in den Streitjahren war der T. Auf einer Gesellschafterversammlung der GmbH wurde beschlossen, dass T eine Pensionszusage erhält und er die Erteilung annimmt. **Konkrete Beträge** wurden im Gesellschafterbeschluss nicht genannt. In dem angepassten Arbeitsvertrag des T wurden gleichfalls keine Zahlen genannt, sondern lediglich auf die Gesellschafterversammlung und das hierzu erstellte Beschlussprotokoll verwiesen.

In Ergänzung zum Protokoll der Gesellschaftsversammlung existiert ein **Vermerk über ein Telefonat** zwischen T und dem Steuerberater der GmbH. Aus diesem Vermerk ergaben sich die Höhe der Altersrente, Witwenrente und Invalidenrente sowie das Renteneintrittsalter. Der Vermerk enthielt auch die Aussage, dass die genannten Daten dem Steuerberater durch T zur Erstellung eines Gutachtens mitgeteilt wurden. Sodann existiert ein Nachtrag zu diesem Telefonvermerk, gemäß dem das Renteneintrittsalter nach Rücksprache mit dem Steuerberater auf 70 Jahre hochgesetzt wurde.

Streitig war, ob das Schriftformerfordernis erfüllt war. Der Bundesfinanzhof hat zur Begründung maßgeblich auf den Zweck des Schriftformerfordernisses abgestellt. Dieser bestehe darin, den Finanzbehörden die **Nachprüfbarkeit** der Pensionszusage zu erleichtern. Das Schriftformerfordernis soll in erster Linie der **Beweissicherung** dienen. Eine besondere Form muss dabei nicht beachtet werden.

Unter Zugrundelegung dieses Zwecks war im Streitfall das Schriftformerfordernis nicht erfüllt. Denn aus dem Vermerk nebst Nachtrag über die Telefonate mit dem Steuerberater ließ sich nicht zweifelsfrei erkennen, ob darin eine bindende Zusage auf Gewährung der Versorgung enthalten war. Der Bundesfinanzhof hatte an der Bindungswirkung insbesondere deshalb Zweifel, weil nach dem Wortlaut des Vermerks die Daten **zur Erstellung des Gutachtens** übermittelt wurden. Daher könne nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei den genannten Zahlen lediglich um Zahlen zur Erstellung des Gutachtens handele, nicht aber um eine **rechtsverbindliche** Zusage an den T. Diese Zweifel gingen zu Lasten der GmbH.

27 Begünstigte Besteuerung der Entschädigung bei Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit im Rahmen der Veräußerung der GmbH-Anteile

In seiner Entscheidung vom 13.8.2003 (Aktenzeichen XI R 18/02, FR 2004, 208) hatte der Bundesfinanzhof sich mit der Frage zu beschäftigen, ob eine Entschädigung steuerbegünstigt ist, die einem Geschäftsführer anlässlich der Aufgabe seiner Geschäftsführertätigkeit und der Veräußerung seiner GmbH-Anteile gezahlt wird. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Der Kläger war Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Neben dem Gehalt war dem Kläger ein lebenslanges Ruhegeld vom 65. Lebensjahr an zugesagt worden. Im Streitjahr veräußerte der Kläger seine Anteile an der GmbH. Nach den Vorbemerkungen im Kaufvertrag bestand für den Erwerber keine wirtschaftliche Grundlage für eine Weiterbeschäftigung des Klägers.

In der Vereinbarung heißt es weiter, dass der Verkäufer (Kläger) nur zum Verkauf seiner Geschäftsanteile bereit sei, wenn er für den **bevorstehenden Verlust des Arbeitsplatzes** eine **angemessene Entschädigung** erhält. Im Ergebnis zahlte die GmbH dem Kläger eine Abfindung in Höhe von 300 000 DM für die fristlose Beendigung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages und eine weitere Abfindung in Höhe von 389 869 DM für die Ablösung der noch nicht unverfallbaren Pensionsansprüche. Streitig war insbesondere die Frage, ob die Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes in Höhe eines Teilbetrages **steuerfrei** und in Höhe des übersteigenden Betrages **tarifbegünstigt** ist. Das Finanzamt verneinte dies mit der Begründung, der Kläger habe den Verlust des Arbeitsplatzes durch den Verkauf der GmbH-Anteile **selbst herbeigeführt**.

Der Bundesfinanzhof ist dieser Beurteilung entgegengetreten. Nach seiner Entscheidung ist der Steuerfreibetrag zu gewähren und für den darüber hinausgehenden Betrag eine tarifbegünstigte Besteuerung durchzuführen. Dies ergab sich aus folgenden Erwägungen: Nach § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes sind Abfindungen **steuerfrei**, wenn die Auflösung des Arbeitsverhältnisses **vom Arbeitgeber veranlasst** wurde. Die Auflösung ist vom Arbeitgeber veranlasst, wenn dieser die entscheidenden Ursachen dafür gesetzt hat. Im Streitfall hat der Bundesfinanzhof eine Veranlassung durch den Arbeitgeber in diesem Sinne bejaht. Denn nach den Feststellungen des Finanzgerichts hatte die GmbH selbst die Auflösung des Arbeitsverhältnisses veranlasst, weil diese nach Übertragung der Geschäftsanteile die Durchsetzung einer neuen Geschäftspolitik mit einem neuen Geschäftsführer vornehmen und den alten Geschäftsführer nicht weiter beschäftigen wollte. Daher war der Freibetrag zu gewähren. Ohne Bedeutung war, dass der Kläger durch den Verkauf der Anteile die hierfür maßgebliche Ursachenkette selbst in Gang gesetzt hatte.

- Die **Tarifbegünstigung** ist zu gewähren, wenn der Ausfall der Einnahmen **von dritter Seite veranlasst** wurde. Hat der Steuerpflichtige selbst den Einnahmefall veranlasst oder ist dieser mit dessen Zustimmung herbeigeführt worden, dann ist die Tarifbegünstigung zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige **unter rechtlchem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck** stand. Für den Streitfall hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Kläger zwar **freiwillig** seine **Anteile verkauft**, aber **nicht freiwillig** seine **Tätigkeit aufgegeben** hat. Es sei nicht erkennbar - so der Bundesfinanzhof - dass der Kläger auch an der Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit interessiert gewesen sei. Daher sei auch die Tarifbegünstigung zu gewähren.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der Bundesfinanzhof die im Streitfall relevanten Begünstigungsvorschriften weit ausgelegt und damit die Bedingungen zur Veräußerung einer Ein-Mann-GmbH verbessert.

28 Geschäftsführerhaftung trotz abweichender interner Zuständigkeitsvereinbarung

In seiner Entscheidung vom 21.10.2003 (Aktenzeichen VII B 353/02, BFH/NV 2004, 157) hat der Bundesfinanzhof zur Zulässigkeit einer Haftungsinanspruchnahme eines GmbH-Geschäftsführers Stellung genommen. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde:

A und B waren Geschäftsführer der AB-GmbH. Nach der **internen Zuständigkeitsverteilung** waren A und B für unterschiedliche Bereiche zuständig. Danach war allein A für die Erfüllung der **steuerlichen Pflichten** der GmbH zuständig. Nachdem die AB-GmbH zahlungsunfähig geworden war, nahm das Finanzamt die Geschäftsführer A und B für **Steuerschulden der GmbH** als Haftungsschuldner in Anspruch.

B wandte gegen seine Haftungsinanspruchnahme ein, er habe nicht grob fahrlässig gehandelt und hafte daher nicht. Grobe Fahrlässigkeit sei deshalb nicht gegeben, weil die

Steuerschulden außerhalb seines Zuständigkeitsbereiches entstanden seien. Nach der internen Zuständigkeitsvereinbarung zwischen ihm und A sei allein der A für die steuerlichen Belange verantwortlich gewesen. Zudem habe B insoweit nicht über die erforderlichen Kenntnisse verfügt.

Der Bundesfinanzhof bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts, nach der B im Wege der Haftung in Anspruch genommen werden kann. Auch wenn die für die Steuerschulden ursächlichen Versäumnisse in den Zuständigkeitsbereich des A fallen, so muss der B sich davon **überzeugen**, dass der andere Geschäftsführer die ihm zugewiesenen Aufgaben auch tatsächlich erledigt. Eine **interne Zuständigkeitsvereinbarung** kann zwar die Haftung des Geschäftsführers beschränken. Sie kann ihn aber nicht völlig aus der Verantwortung entlassen.

Schließlich spricht auch die **fehlende Kenntnis** des B von steuerlichen Angelegenheiten - so der Bundesfinanzhof - nicht gegen seine Haftungsanspruchnahme. Denn nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs darf das Amt des Geschäftsführers nicht übernehmen, wer dazu fachlich nicht in der Lage ist. Erkennt der Geschäftsführer dies später, muss er das Amt sofort niederlegen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof betont in seiner Entscheidung außerdem, dass für eine haftungsmindernde Aufgabenverteilung jedenfalls eine **schriftliche** Vereinbarung über die Aufgabenverteilung grundlegende Voraussetzung ist. Hierauf sollte daher bei einer internen Zuständigkeitsvereinbarung unbedingt geachtet werden.