

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: (089) 17 30 05 -50 Telefax: (089) 17 30 05 -56
e-mail: beratung@finas.m.uunet.de

Mandanten-Rundschreiben 02/2004

März/April 2004

**Rechnungen und Lohnsteuerabzug: Auffassung der Finanzverwaltung zu Gesetzesänderungen
• Rating • Fünfter Bauherrenerlass • IAS/IFRS • Versorgungsleistungen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

erfreulich frühzeitig hat die Finanzverwaltung zu den gesetzlichen Änderungen bei der Umsatzsteuer und beim Lohnsteuerabzug mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums Stellung genommen. Diese Schreiben sind für die Praxis sehr wichtig, um eine sichere Anwendung der Neuregelungen zu gewährleisten. Daneben wird in diesem Rundschreiben über eine ganze Reihe aktueller Urteile des Bundesfinanzhofes berichtet, der z.B. seine Rechtsprechung zu wichtigen Fragen der vorweggenommenen Erbfolge und zur Möglichkeit der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens bei Freiberuflern geändert hat.

Besonders erwähnenswert ist auch ein aktueller Beschluss des Bundesfinanzhofes, der die rückwirkende Verlängerung der „Spekulationsfrist“ für Grundstücke des Privatvermögens von zwei auf zehn Jahre jedenfalls in den Fällen von Grundstücksveräußerungsgeschäften nach dem 31.12.1998 für verfassungswidrig hält, in denen zu diesem Stichtag bereits die bis dahin geltende Zweijahresfrist abgelaufen war. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kann die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist nicht mit der Absicht der Gegenfinanzierung von Steuerausfällen gerechtfertigt werden. Der Bundesfinanzhof hat diesen Fall dem Bundesverfassungsgericht zur endgültigen Prüfung vorgelegt. Einschlägige Fälle, in denen die Zweijahresfrist vor dem 1.1.1999 abgelaufen war, sollten verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Geschäftsführer:

Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP - Dipl.-Kfm. Friedrich Trautmann WP u. StB
München HRB 75 498

• Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle •

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen bei vorweggenommener Erbfolge
 - 2 Schenkungsteuergünstige Kettenschenkung
 - 3 Steuerliche Anerkennung von ungesicherten Darlehen zwischen nahe stehenden Personen
 - 4 Erhöhung der Einkunftsgrenze bei Kindergeld
 - 5 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Schreiben der Finanzverwaltung zu den Änderungen bei der Umsatzsteuer
 - 7 Wegfall der Steuerfreiheit von Job-Tickets
 - 8 Änderungen im Lohnsteuerabzugsverfahren
 - 9 Rating ("Basel II")
 - 10 Rechnungslegung nach internationalem Standard (IAS/IFRS)
 - 11 Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechnern
 - 12 Steuerbegünstigte Praxisveräußerung unter Fortführung der freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang
 - 13 Nachholverbot bei Pensionsrückstellungen
-

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 14 Verlustausgleich bei beschränkt haftenden Gesellschaftern
-

Für Arbeitnehmer

- 15 Weiterbildungs- und Promotionskosten
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Veräußerung von Bezugsrechten
 - 17 Optionsgeschäfte an der Eurex
-

Für Hauseigentümer

- 18 Fünfter Bauherrenerlass
 - 19 Günstiges Urteil zur Abzugsfähigkeit von Erbbauzinsen
 - 20 Werbungskosten bei leer stehender Wohnung
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 21 Umwandlung: Grunderwerbsteuer keine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe
 - 22 Verlustabzug beim Mantelkauf: Klarstellungen durch zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
 - 23 Erwerb eines GmbH-Mantels: Anwendung der Gründungsvorschriften
 - 24 Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung: Rückgängigmachung eines Anteilsverkaufs
 - 25 Verdeckte Gewinnausschüttung
-

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerliche Behandlung von Versorgungsleistungen bei vorweggenommener Erbfolge

Wird Vermögen bereits zu Lebzeiten auf die nächste Familiengeneration übertragen (sog. **vorweggenommene Erbfolge**), so wird vielfach vereinbart, dass der Begünstigte wiederkehrende Leistungen an den Übertragenden zu erbringen hat, beispielsweise um dessen Versorgung sicherzustellen. Aus steuerlicher Sicht ist in diesen Fällen zu differenzieren zwischen einerseits einer entgeltlichen und andererseits einer unentgeltlichen Übertragung von Vermögen:

- Im Falle einer entgeltlichen Übertragung realisiert der Übertragende i.d.R. einen ggf. steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn und der Übernehmer kann steuerliche Anschaffungskosten und damit Abschreibungsmöglichkeiten haben. Eine entgeltliche Übertragung ist auch insoweit gegeben, als der Übernehmer Ausgleichszahlungen beispielsweise an Geschwister zahlt.
- Soweit dagegen eine unentgeltliche Übertragung vorliegt, was grundsätzlich immer dann anzunehmen ist, wenn der Wert der zugesagten Leistungen den Wert des übertragenen Vermögens deutlich unterschreitet, so löst die Übertragung selbst keine ertragsteuerlichen, sondern allenfalls schenkungsteuerliche Folgen aus. Vereinbarte Versorgungsleistungen können dann beim Leistenden regelmäßig steuerlich abzugsfähige Sonderausgaben sein und beim Leistungsempfänger liegen steuerpflichtige sonstige Einkünfte vor.

Der Große Senat des Bundesfinanzhofes hat in zwei grundlegenden Beschlüssen vom 12.5.2003 (Aktenzeichen GrS 1/00 und GrS 2/00) zu wichtigen Abgrenzungsfragen Stellung bezogen. Er weicht damit von der bisherigen Rechtsprechung und von der Auffassung der Finanzverwaltung teilweise ab. Der Große Senat kommt zu folgenden wesentlichen Ergebnissen:

- Wiederkehrende Leistungen sind wie bisher nur unter bestimmten Voraussetzungen **als Sonderausgaben steuerlich** abziehbar, und zwar dann, wenn die hiermit zusammenhängende Übertragung des Vermögens als **unentgeltlicher Vorgang** anzusehen ist. Die wiederkehrenden Leistungen dürfen sich nicht als Gegenleistung für das **übertragene Vermögen** darstellen, sondern gewissermaßen als **zurückbehaltene Erträge**.
- Versorgungsleistungen gelten dann nicht als Entgelt für das übernommene Vermögen und sind damit als Sonderausgaben **abziehbar**, wenn die erzielbaren Nettoerträge einschließlich eines etwaigen Nutzungsvorteils des überlassenen Vermögens im konkreten Fall **ausreichen, um die Versorgungsleistungen abzudecken**. Zusätzlich ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aber erforderlich, dass **überhaupt Vermögenswerte** übergehen. Der große Senat des Bundesfinanzhofs hat in diesem Zusammenhang z.B. entschieden, dass bei der **Übergabe eines Unternehmens** kein Vermögen in diesem Sinne übertragen wird, wenn das Unternehmen wertlos ist. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn die Nettoerträge eines übergebenen Betriebes ausreichen, um die dem Übergeber versprochenen Leistungen abzudecken. Denn die Erträge sind im Rahmen der Vermögenswertermittlung hier noch um den Unternehmerlohn zu kürzen.

Hinweis:

In bestimmten Fällen kann aber der Sonderausgabenabzug beim Übernehmer auch bei der Übertragung von **ertraglosem Vermögen** (z.B. Kunstgegenstände oder unbebaute Grundstücke) möglich sein, wenn der Übernehmer das übernommene Vermögen vertragsgemäß in ertragbringendes Vermögen umschichtet. Geeignet als zu übertragendes Vermögen können nach Auffassung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs auch ertragbringendes **Geld-** und **Kapitalvermögen** sowie **typisch stille Beteiligungen** sein.

Diese Beschlüsse haben weitreichende Konsequenzen für die Praxis: Regelmäßig werden Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen in Anlehnung an die sog. Rentenerlasse der Finanzverwaltung ausgestaltet, um sicherzugehen, dass ein bestimmtes steuerliches Ziel erreicht wird. Diese Rentenerlasse sind in Teilbereichen nun durch die Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofes überholt. Die neue Rechtsprechung wirkt teilweise einschränkend, zum Teil ergeben sich aber auch neue Gestaltungsmöglichkeiten. Die Finanzverwaltung hat in dem Schreiben vom 8.1.2004 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2255 – 510/03) eine Überarbeitung der bisherigen Rentenerlasse angekündigt und bis dahin den Betroffenen ein Wahlrecht zugestanden, entweder die neue Rechtsprechung anzuwenden, oder aber weiterhin die Regelungen der bisherigen Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu Grunde zu legen. Insoweit müssen sich allerdings Übergeber und Übernehmer des Vermögens übereinstimmend gegenüber der Finanzverwaltung äußern.

2 Schenkungsteuergünstige Kettenschenkung

Im Schenkungsteuerrecht richten sich die Höhe der Freibeträge und die Steuerklasse nach dem Verhältnis des Schenkers zum Beschenkten. Deswegen wird in bestimmten Fällen durch Zwischenschaltung einer Mittelsperson in einen Schenkungsvorgang der Versuch unternommen, eine Minderung der Schenkungsteuer zu erreichen. Mit Urteil vom 16.9.2003 (Aktenzeichen 1 K 1936/03, Revision eingelegt) hatte das Hessische Finanzgericht über eine solche Gestaltung zu entscheiden:

Eine Schwiegermutter wollte ihrem Schwiegersohn einen Grundstücksanteil zuwenden. Die Vermögensübertragung wurde in der notariellen Vereinbarung zwischen den Schwiegereltern, deren Tochter und dem Schwiegersohn bezeichnet als Übergabe „auf Veranlassung der Tochter als deren ehebedingte Zuwendung“ an ihren Ehemann. Es stellte sich nun die Frage, ob in der vorliegenden Gestaltung schenkungsteuerlich **eine** unmittelbare Zuwendung von der Schwiegermutter auf den Schwiegersohn oder **zwei** Zuwendungen in Form einer Kettenschenkung, und zwar zunächst von der Schwiegermutter auf die Tochter und dann von der Tochter auf den Ehemann zu sehen sind. Zwar ist eine Kettenschenkung schenkungsteuerlich im Prinzip steuerungünstig, weil ein und derselbe Vermögensgegenstand **mehrfach besteuert wird**. Im Einzelfall kann sie aber steuervorteilhaft sein, wenn nämlich die Schenkung über mehrere Stationen bis hin zum Letztempfänger durch entsprechend **höhere Steuerfreibeträge** und geringere Steuerprogression im Ergebnis günstiger als bei einer direkten Zuwendung ist.

Letzteres wäre bei der vorliegenden Fallgestaltung gegeben gewesen, da die Vermögensübertragung bei Annahme einer Kettenschenkung nicht der Steuerklasse II (Schwiegermutter/Schwiegersohn) sondern jeweils der Steuerklasse I (Mutter/Tochter und Ehefrau/Ehemann) unterlegen hätte. Das Hessische Finanzgericht nahm allerdings eine direkte Zuwendung des Grundstücksanteils der Schwiegermutter an den Schwiegersohn an. Eine Kettenschenkung hätte nur angenommen werden können, wenn dem Erstempfänger – dies wäre hier die Tochter gewesen – nach den getroffenen Vereinbarungen und nach den gesamten Umständen des Einzelfalls ein **eigener Entscheidungsspielraum** über die Weitergabe des Vermögens zugestanden hätte. Eine derartige Dispositionsmöglichkeit der Tochter war aber nicht ersichtlich. Sie ergab sich nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht aus dem Umstand, dass die Vermögensübertragung aus der Sicht der Tochter eine ehebedingte Zuwendung darstellen sollte.

Hinweis:

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit rechtskräftiger Entscheidung vom 18.2.1999 (Aktenzeichen: 4 K 2011/98) in einem ähnlichen Fall im Hinblick auf die ehebedingte Zuwendung einen eigenen Entscheidungsspielraum der Zwischenperson angenommen und deshalb eine Kettenschenkung bejaht. Vor diesem Hintergrund hat das Hessische Finanzgericht die Revision gegen seine Entscheidung zugelassen.

3 Steuerliche Anerkennung von ungesicherten Darlehen zwischen nahe stehenden Personen

Darlehen zwischen nahestehenden Personen, wie verschiedenen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe, sind vielfach nicht nur wirtschaftlich, sondern auch steuerlich sinnvoll.

Hinweis:

Verzinsliche Darlehen können z.B. der Verlagerung von Einkünften oder auch der Verlustverwertung dienen.

Allerdings werden solche Darlehen steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Darlehensvereinbarungen einem sog. **Fremdvergleich** standhalten. Dies ist auf Grund einer Gesamtwürdigung aller Umstände zu entscheiden, also nicht an einzelnen Bestandteilen der getroffenen Vereinbarung festzumachen. Insbesondere sollte aber ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen und eine marktübliche Verzinsung vereinbart werden. Auch muss mit einer Rückzahlung ernsthaft zu rechnen sein. Weiterhin ist das Darlehensverhältnis den Vereinbarungen gemäß durchzuführen.

Streitpunkt mit der Finanzverwaltung sind oftmals Darlehen **ohne Sicherheiten**. Vom Bundesfinanzhof wurde mehrfach entschieden, dass die steuerliche Anerkennung von Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften im Konzern nicht von der Besicherung der Forderungen abhängig gemacht werden kann, wenn die Konzernbeziehungen für sich

gesehen eine Sicherheit bedeuten (so das Urteil vom 21.12.1994, Aktenzeichen I R 65/94). Dies wurde nun vom Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 6.3.2003 (Aktenzeichen IV R 21/01) für ein Darlehen zwischen einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft, bei denen eine teilweise Gesellschafteridentität bestand (Schwestergesellschaften) bestätigt.

4 Erhöhung der Einkunftsgrenze bei Kindergeld

Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag wird bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes eine gesetzlich festgelegte Grenze nicht überschreiten. Diese Grenze wurde nun ab 2004 von 7 188 € auf 7 680 € pro Jahr angehoben.

Wichtig ist dabei, dass es sich insoweit um einen **Grenzbetrag** handelt, d.h. wird dieser auch nur geringfügig überschritten, so entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Aus diesem Grunde ist es sehr wichtig, zu überprüfen, welche Einkünfte und Bezüge des Kindes insoweit berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen sind zunächst alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Dabei ist zu beachten, dass Lohneinkünfte zwar um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemindert werden (wenn keine höheren Werbungskosten angefallen sind), dieser aber ab dem Jahr 2004 von 1 044 € auf 920 € herabgesetzt wurde. Außerdem wurde die die anzusetzenden Einkünfte mindernde Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gesenkt. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400-Euro-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen wie Zuschüsse nach dem BAföG (nicht: Darlehen). Im Einzelfall sollte wegen der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes – z.B. auch für die Eigenheim- und die Kinderzulage – rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

5 Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Alleinerziehende können einen Entlastungsbetrag von **jährlich 1 308 €** beanspruchen. Die bisherigen Regelungen zum Haushaltsfreibetrag wurden ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ersatzlos aufgehoben. Die Voraussetzungen für die Gewährung des neuen Entlastungsbetrages sind jedoch viel enger als die für einen Haushaltsfreibetrag.

Hinweis:

Voraussetzung für den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist, dass

- der allein stehende Steuerpflichtige mit mindestens einem steuerlich zu berücksichtigenden Kind eine Haushaltsgemeinschaft in einer gemeinsamen Wohnung bildet,
- das Kind das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und
- der Steuerpflichtige und sein Kind in der gemeinsamen Wohnung mit Hauptwohnsitz gemeldet sind.

Als **allein stehend** i.S.d. Vorschrift gelten Steuerpflichtige, die

- nicht die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung erfüllen und
- **mit keiner anderen Person eine Haushaltsgemeinschaft bilden**, es sei denn, für diese steht ihnen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu. Eine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen Person wird in der Regel angenommen, wenn die andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Steuerpflichtigen gemeldet ist.

Beispiel:

Damit wird der neue Entlastungsbetrag nicht gewährt, wenn nichtverheiratete Eltern mit ihrem Kind in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zusammen leben.

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird – wie der frühere Haushaltsfreibetrag – beim Lohnsteuerabzug mit der Steuerklasse II berücksichtigt. Bei turnusmäßiger Ausstellung der Lohnsteuerkarten 2004 durch die Gemeinden (im Herbst 2003) wurde die Steuerklasse II nach dem damals geltenden Recht (Haushaltsfreibetrag) eingetragen. Durch die Gesetzesänderung (Neuregelung Entlastungsbetrag für Alleinerziehende durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004) ist die Steuerklasse II in einer Vielzahl von Fällen unzutreffend geworden, da die Voraussetzungen für den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende enger sind als für den früheren Haushaltsfreibetrag.

Hinweis:

In diesen Fällen ist der Arbeitnehmer verpflichtet, die Lohnsteuerkarte **berichtigen** zu lassen. Das gilt (aufgrund des neuen Monatsprinzips) auch dann, wenn sich die Verhältnisse erst im Laufe des Jahres zu seinen Ungunsten ändern. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.1.2004 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2000 – 2/04) braucht der Arbeitgeber nicht zu überprüfen, ob die ihm vorliegende Lohnsteuerkarte 2004 zutreffend die Steuerklasse II ausweist.

Der Entlastungsbetrag wird für volle Kalendermonate, in denen seine Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, nicht gewährt. Der monatliche Entlastungsbetrag beläuft sich auf 109 €. Werden die Voraussetzungen im jeweiligen Monat erfüllt, ist auf der Lohnsteuerkarte die Steuerklasse II zu vermerken.

Hinweis:

Für den Vermerk der Steuerklasse II auf der **Lohnsteuerkarte 2005** ist weiterhin zu beachten, dass der Arbeitnehmer **schriftlich** gegenüber der Gemeinde **vor dem 20.9.2004** erklären muss, dass die Voraussetzungen vorliegen. Für Arbeitnehmer, die nicht versichern, dass sie für 2005 den Entlastungsbetrag beanspruchen können, wird vermutet, dass sie auch in 2004 nicht dazu berechtigt waren. Deswegen gleicht die Gemeinde die Ausstellung der Steuerklasse II für 2004 und 2005 ab und teilt dem Finanzamt abweichende Fälle mit.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Schreiben der Finanzverwaltung zu den Änderungen bei der Umsatzsteuer

Über gesetzliche Änderungen bei der Umsatzsteuer zum Jahreswechsel 2003/2004 haben wir in den beiden letzten Rundschreiben informiert. Das Bundesministerium der Finanzen hat nun in einem ausführlichen Schreiben zur Handhabung der neuen Regelungen Stellung genommen. Das Schreiben ist für die Praxis sehr hilfreich, da mit diesen Hinweisen insbesondere im Bereich der Rechnungserstellung vor Ablauf der Übergangsfrist zum 30.6.2004 die Umstellungen in ausreichendem Maße erfolgen können. Folgende, für die Praxis – u.a. für den Vorsteuerabzug – wichtige Aussagen aus diesem Schreiben sind hervorzuheben:

- **Rechnungen** können auch **per Telefax**, aber nur mittels Übertragung **von Standard-Telefax an Standard-Telefax** übermittelt werden. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist in diesem Fall, dass der Rechnungsaussteller einen Ausdruck in Papierform und der Rechnungsempfänger die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahrt. Bei einem Ausdruck auf Thermopapier ist ggf. eine Kopie auf Normalpapier erforderlich, um die Lesbarkeit über den gesamten Aufbewahrungszeitraum sicherzustellen. Bei anderen Telefax-Übermittlungsformen, wie beispielsweise dem Empfang auf einem Computer-Telefax oder einem Fax-Server, oder bei Übermittlung der Rechnung mittels E-Mail muss die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten mittels einer qualifizierten elektronischen Signatur nachgewiesen werden.
- In Rechnungen sind der **Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers** jeweils vollständig anzugeben. Ausreichend sind insoweit aber auch Angaben, welche eine eindeutige Identifikation erlauben. So reicht beispielsweise die Angabe einer Postfachanschrift oder bei mehreren Zweigniederlassungen oder Betriebsstätten die Angabe der jeweiligen betrieblichen Anschrift. Im Falle einer umsatzsteuerlichen Organschaft können auch der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn unter diesem Namen die Leistung erbracht bzw. bezogen wurde. Auch sind **Ungenauigkeiten**, wie beispielsweise Schreibfehler, grundsätzlich unschädlich, wenn ungeachtet dessen eine Identifizierung möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnenstimmig sind.
- Nach der neuen gesetzlichen Regelung kann in umsatzsteuerlichen Rechnungen alternativ die vom Finanzamt erteilte **Steuernummer** oder aber die vom Bundesamt für Finanzen erteilte **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** angegeben werden. Soweit eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht erteilt wurde, ist zwingend die Steuernummer anzugeben. In diesem Falle empfiehlt sich die Beantragung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, was formlos beim Bundesamt für Finanzen erfolgen kann. Wird die

Steuernummer verwendet, so braucht diese nicht um zusätzliche Angaben, wie Name und Anschrift des Finanzamtes, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel ergänzt zu werden. Wurde dem Unternehmer für Zwecke der Umsatzsteuer eine gesonderte Steuernummer zugeteilt, so ist diese anzugeben. Wird vom Leistungsempfänger im Wege einer **Gutschrift** abgerechnet, so ist in der Gutschrift die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers und nicht die des die Gutschrift erteilenden Unternehmers anzugeben. Wird über einen **vermittelten Umsatz** abgerechnet, wie z.B. oftmals bei Tankstellen oder Reisebüros, so ist die Nummer des leistenden Unternehmers, also z.B. der Mineralölgesellschaft oder des Reiseunternehmens anzugeben. Im Falle einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** ist auch für Leistungen der Organgesellschaft die Nummer des Organträgers anzugeben. Auch in Verträgen über **Dauerleistungen**, wie z.B. umsatzsteuerpflichtige Vermietungsleistungen ist die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben. Dies ist allerdings nicht erforderlich bei Verträgen, welche vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden. Auf den Zahlungsbelegen muss die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht angegeben werden.

- Jedenfalls ab dem 1.7.2004 ausgestellte umsatzsteuerliche Rechnungen müssen eine fortlaufende Nummer (**Rechnungsnummer**) enthalten. Bei der Erstellung der Rechnungsnummer können eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen und auch Kombinationen von Ziffern mit Buchstaben verwendet werden. Zulässig sind verschiedene **Rechnungsnummernkreise**, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben wird. Zu denken ist beispielsweise an separate Nummernkreise für einzelne Zeiträume, verschiedene Filialen, Betriebsstätten oder Bestandsobjekte. Es muss allerdings gewährleistet sein, dass die einzelne Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist. Bei Verträgen über **Dauerleistungen**, welche vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden, braucht keine Rechnungsnummer angegeben zu werden. Werden solche Verträge später abgeschlossen, so reicht es aus, wenn der Vertrag eine einmalige Nummer enthält (z.B. eine Wohnungs-, Objekt- oder Mieternummer). Der einzelne Zahlungsbeleg braucht dann keine gesonderte fortlaufende Rechnungsnummer zu erhalten.
- In der Rechnung ist jede im Voraus vereinbarte **Minderung des Entgelts** anzugeben, wie z.B. Vereinbarungen über Boni, Skonti oder Rabatte (bspw.: „3 % Skonto bei Zahlung innerhalb von 30 Tagen“).
- Wird über eine steuerfreie Leistung abgerechnet, so muss die Rechnung einen **Hinweis auf die Steuerbefreiung** enthalten. Die Finanzverwaltung akzeptiert insoweit auch die Angabe in umgangssprachlicher Form, wie z.B. „Ausfuhr“, „innergemeinschaftliche Lieferung“ oder „steuerfreie Vermietung“. Bei vor dem 1.1.2004 abgeschlossenen Verträgen über **Dauerleistungen** ist ein Hinweis auf eine anzuwendende Steuerbefreiung entbehrlich.
- Enthält eine umsatzsteuerliche Rechnung nicht alle geforderten Angaben, so ist eine **Berichtigung** möglich. Dies kann in einem zusätzlichen Dokument erfolgen, welches aber eindeutig mit der ursprünglichen Rechnung verknüpft werden muss, z.B. durch Verwendung der ursprünglichen Rechnungsnummer. Wichtig ist, dass eine Rechnungsberichtigung nur durch den Rechnungsaussteller erfolgen kann.
- Die **Aufbewahrungsfrist** für umsatzsteuerliche Rechnungen beträgt zehn Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Zu beachten ist, dass die Aufbewahrungsfrist nicht abläuft, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Die Rechnung muss über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. Bei elektronisch übermittelten Rechnungen muss der Unternehmer neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufbewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur). Die Rechnungen können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergabe auf einem Bildträger (z.B. Mikrofilm) oder einem Datenträger (z.B. CD-ROM, Magnetband) aufbewahrt werden. Die Originalrechnung kann dann vernichtet werden. Das angewandte Aufbewahrensverfahren muss allerdings den strengen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie besonderen Anforderungen der Finanzverwaltung genügen, was sorgfältig zu prüfen wäre.

- Die Finanzverwaltung stellt ausdrücklich klar, dass Voraussetzung für den **Vorsteuerabzug** das Vorliegen einer richtigen und vollständigen Rechnung ist und der **Leistungsempfänger die eingehende Rechnung auf Richtigkeit und Vollständigkeit zu prüfen** hat. Dabei soll der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren sein. So wird beispielsweise anerkannt, dass der Rechnungsempfänger die Richtigkeit der Rechnungsnummer und der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer regelmäßig nicht prüfen kann. Jedoch sollen z.B. Rechenfehler oder unrichtige Angaben des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrages zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

7 Wegfall der Steuerfreiheit von Job-Tickets

Die bisherige Steuerfreiheit für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (sog. **Job-Ticket-Regelung**) entfällt grundsätzlich **ab 2004** ersatzlos. Sofern weiterhin solche Zuschüsse vom Arbeitgeber geleistet werden, sind diese nunmehr **ab 2004** lohnsteuerpflichtig. Entsprechendes gilt folglich auch bei geldwerten Vorteilen aus der direkten Gestellung eines Job-Tickets durch den Arbeitgeber. Dabei handelt es sich um einen geldwerten Vorteil in Form eines Sachbezugs. Bei Vorliegen eines geldwerten Vorteils aus einem Sachbezug kann die Anwendung der neuen 44 €-Freigrenze (bisher 50 €) in Betracht kommen. Allerdings dürfte diese 44 €-Freigrenze bei Job-Ticketgestellung nur bei Monats-Tickets in Betracht kommen, weil in den Fällen, in denen das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum (z.B. Jahresticket) gilt, der Vorteil nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums (Schreiben vom 27.1.2004, Aktenzeichen IV C 5 – S 2000 – 2/04) **insgesamt bei Überlassung** des Job-Tickets als zugeflossen anzusehen ist. Dementsprechend müsste der geldwerte Vorteil für die gesamte Laufzeit steuerfrei bleiben, wenn das Job-Ticket dem Arbeitnehmer bereits im Jahr 2003 zur Verfügung gestellt wurde. In der Praxis existieren Job-Tickets, die dem Arbeitnehmer bei Tätigkeitsaufnahme zur Verfügung gestellt werden und erst mit Austritt aus dem Dienstverhältnis an den Arbeitgeber zurückzugeben sind. Sofern so ein Ticket dem Arbeitnehmer vor 2004 überlassen wurde, müsste der geldwerte Vorteil bis zur Rückgabe des Job-Tickets lohnsteuerfrei bleiben. Ob sich die Finanzverwaltung auch in diesen Fällen an ihre Auffassung in dem Schreiben vom 27.1.2004 hält, bleibt zu beobachten.

Hinweis:

Ein geldwerter Vorteil ist nach der Verwaltungsauffassung nicht anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein sog. Job-Ticket für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis eines Job-Tickets überlässt (die Tarifermäßigung des Verkehrsträgers für das Job-Ticket gegenüber dem üblichen Endpreis ist also kein geldwerter Vorteil). Der zu versteuernde geldwerte Vorteil ist der Preis für das Job-Ticket abzüglich Zahlbetrag des Arbeitnehmers.

Wichtig für die Praxis ist darüber hinaus, dass ein steuerpflichtiger Vorteil **pauschal** mit 15% lohnversteuert werden kann. Die Pauschalierung ist auf den Betrag beschränkt, den der Arbeitnehmer ansonsten als Werbungskosten geltend machen könnte. Da die tatsächlichen Fahrtkosten für öffentliche Verkehrsmittel grundsätzlich in voller Höhe als Werbungskosten abziehbar sind, können sie in voller Höhe pauschaliert werden. Der Arbeitgeber braucht also die Höhe der Entfernungspauschale nicht zu ermitteln, da für Fahrtkosten öffentlicher Verkehrsmittel die Begrenzung durch die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht greift.

8 Änderungen im Lohnsteuerabzugsverfahren

Grundsätzlich mit Wirkung ab dem Jahr 2004 haben Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres spätestens **bis zum 28.2. des Folgejahres** eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung an eine bestimmte Übermittlungsstelle der Finanzverwaltung (sog. Clearingstelle) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

Aus dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 27.1.2004 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2000 – 2/04) ergibt sich, dass zurzeit die Verfahrensweise mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung im Einzelnen von der Finanzverwaltung noch vorbereitet werden muss. So soll z.B. eine besondere „Anmeldung des Arbeitgebers“ erarbeitet werden.

Daher und weil es einer gewissen Zeit bedarf, bis das neue Verfahren von den Arbeitgebern allgemein in den Lohnabrechnungsverfahren berücksichtigt werden kann, wird es von der Finanzverwaltung bei **unterjährig** Beendigung des Dienstverhältnisses eines Arbeitnehmers im Jahr 2004 nicht beanstandet, wenn eine maschinelle Lohnsteuerbescheinigung erteilt und mit der Lohnsteuerkarte fest verbunden wird. Allerdings sind auch bei Anwendung dieses Verfahrens die aufgrund der Gesetzesänderungen neuen Bescheinigungspflichten (z.B. der Großbuchstabe F bei steuerfreier Sammelbeförderung) zu beachten.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung ist bei **ganzjähriger Beschäftigung** im Kalenderjahr 2004 bei Arbeitgebern mit maschineller Lohnabrechnung nicht so großzügig: In diesen Fällen ist die Lohnsteuerbescheinigung elektronisch bis zum 28.2.2005 zu übermitteln. Die Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung gilt also nur bei unterjährigem Wechsel eines Beschäftigungsverhältnisses. Somit ist der Arbeitgeber, bei dem der Arbeitnehmer zum 31.12.2004 zuletzt beschäftigt war, bei maschineller Lohnabrechnung zur elektronischen Datenübertragung verpflichtet.

Die zu übermittelnden Angaben ergeben sich aus dem Einkommensteuergesetz. Besonders ist darauf hinzuweisen, dass nunmehr die steuerfrei gezahlten Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung betragsmäßig aufzuzeichnen sind.

Hinweis:

Da der Arbeitgeber die Angaben lediglich auf „Grund der Eintragungen im Lohnkonto“ zu übermitteln hat, kann diese Meldepflicht für bestimmte Fälle vermieden werden. Denn das Betriebsstättenfinanzamt kann zulassen, dass verschiedene steuerfreie Bezüge nicht im Lohnkonto angegeben werden, wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt oder wenn die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist (vgl. § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung). Arbeitgebern ist anzuraten, einen derartigen Antrag zu stellen, damit eine Befreiung von der Aufzeichnung von steuerfreien Reisekostenerstattungen auf der Lohnsteuerkarte bzw. in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung erreicht wird.

9 Rating („Basel II“)

Derzeit wird viel über die Auswirkungen von „Basel II“ auf die Finanzierung kleinerer und mittlerer Unternehmen geschrieben und gesprochen. Das Kürzel Basel II steht für den Eigenkapitalakkord des Basler Ausschusses für Bankenaufsicht. Derzeit darf ein Kreditinstitut nur maximal das 12,5fache seines Eigenkapitals als Kredite an Unternehmen und Privatpersonen ausgeben. Da bei den Banken Eigenkapital vergleichsweise knapp und damit teuer ist, werden aus deren Sicht zukünftig Kredite mit einer hohen Ausfallwahrscheinlichkeit teurer. Es ist bereits derzeit zu spüren, dass diese Kostensteigerungen an die Kreditnehmer durch **höhere Zinssätze** weitergegeben werden. Andererseits können aber auch die Kreditkosten bei Unternehmen mit guter Bonität sinken. Die Einschätzung der Kreditwürdigkeit eines Unternehmens kann anhand eines **Ratings** erfolgen, also anhand einer systematischen Bewertung der Risiken.

Nach zähen Verhandlungen ist nunmehr mit einer Einführung der neuen Regeln ab Anfang 2007 zu rechnen. Festzustellen ist aber, dass die Kreditinstitute bereits gegenwärtig verstärkt die neuen Bonitätsbeurteilungsinstrumente – insbesondere das Unternehmens-Rating – nutzen, um bestehende Risiken besser einschätzen zu können. Bedeutung erlangt diese geänderte Sichtweise der Banken insbesondere bei der nun anstehenden Aufstellung des Jahresabschlusses.

Hinweis:

Schon jetzt ergibt sich konkreter Handlungsbedarf, um auf zukünftig erforderliche Ratings vorbereitet zu sein und vor allem auch, um von diesem systematischen Überprüfungsinstrument zu profitieren. Allein die systematische Analyse des Unternehmens bringt vielfach Erkenntnisse, wo im eigenen Unternehmen Stärken vorhanden sind, die genutzt werden können, und wo Schwachstellen einer Verbesserung bedürfen. Sinnvoll kann hierbei eine Unterstützung durch den steuerlichen Berater sein, da dieser das Unternehmen meist gut kennt und daneben Informationen über die bankinternen Rating-Verfahren hat.

Folgende Vorbereitungen erscheinen zweckmäßig:

- Nutzung von bilanzpolitischen Instrumenten zur Verbesserung des Ratingergebnisses,
- Etablierung von individuell sinnvollen Planungs- und Risikoerkennungsinstrumenten,
- Verbesserung der Informationspolitik gegenüber den Banken (zeitnahe Bereitstellung von umfassenden Informationen, offene Informationspolitik),

- Sicherstellung der Verfügbarkeit von unterjährigen Informationen über die wirtschaftliche Lage,
- Durchführung eines Test-Rating, um die eigene Lage einschätzen zu können und ggf. Schwachstellen auszumerkeln,
- Analyse der Unternehmensfinanzierung, um ggf. bestehende Abhängigkeiten von Kreditinstituten abzubauen.

10 Rechnungslegung nach internationalem Standard (IAS/IFRS)

Für Kaufleute besteht die Verpflichtung, jährlich einen Jahresabschluss nach den Vorschriften des deutschen Handelsrechts aufzustellen. Die zunehmende Globalisierung der Waren- und Kapitalmärkte löste eine **Internationalisierung der Rechnungslegung** aus. So sind Unternehmen, welche bestimmte Kapitalmärkte in Anspruch nehmen, verpflichtet, den Konzernabschluss nach internationalen Standards aufzustellen. Andere Unternehmen verfahren freiwillig in dieser Weise, um eine internationale Vergleichbarkeit ihrer Jahresabschlüsse herzustellen oder um ihren Bekanntheitsgrad zu erhöhen.

Derzeit ist jedoch grundsätzlich sowohl der Einzelabschluss als auch ein eventuell zu erstellender Konzernabschluss nach deutschem Handelsrecht aufzustellen. Eine Aufstellung nach internationalen Standards unter Verzicht auf einen handelsrechtlichen Konzernabschluss und -lagebericht ist nur **bestimmten kapitalmarktorientierten Unternehmen** möglich. Für andere Unternehmen kommt eine Aufstellung nur auf freiwilliger Basis neben dem handelsrechtlichen Abschluss in Betracht. Nach einer **Verordnung der EU** vom 19.7.2002 müssen Gesellschaften, welche den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen, also in erster Linie Aktiengesellschaften, deren Aktien an einer Wertpapierbörse notiert werden, für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1.1.2005 beginnen, den Konzernabschluss nach IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) aufstellen, soweit diese Standards von einem Regelungsausschuss für Rechnungslegung bei der Europäischen Kommission übernommen worden sind. Hinsichtlich anderer Abschlüsse gibt diese EU-Verordnung **den nationalen Gesetzgebern** ein Wahlrecht, die Anwendung von internationalen Rechnungslegungsstandards zu gestatten oder vorzuschreiben.

Nunmehr hat das Bundesministerium der Justiz den Referentenentwurf eines **Bilanzrechtsreformgesetzes** vorgelegt, mit dem u.a. die Ausübung der Wahlrechte aus der EU-Verordnung erfolgen soll. Damit werden wichtige Weichen für die deutsche Bilanzierung gestellt. Vorgesehen ist eine sehr restriktive Anwendung der Rechnungslegung nach internationalem Standard. Zwingend wird dieser **ab 2005** für den **Konzernabschluss** von **kapitalmarktorientierten** Gesellschaften. Bestimmte kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen den Konzernabschluss erst für Geschäftsjahre, die **nach dem 31.12.2006** beginnen, nach IFRS aufstellen. Das betrifft Unternehmen, die nur Schuldverschreibungen (keine Aktien) emittiert haben, sowie Unternehmen, die wegen einer Börsennotierung in einem Drittstaat (z.B. USA) andere international anerkannte Rechnungslegungsstandards (z.B. US-GAAP) seit dem Geschäftsjahr, das vor dem 11.9.2002 begann, anwenden. Nicht kapitalmarktorientierten Gesellschaften soll ein **Wahlrecht** eingeräumt werden, den Konzernabschluss **ab 2005** entweder nach den Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches oder (befreiend) nach internationalen Vorschriften aufstellen zu können, wobei dann jedoch trotzdem ein HGB-Konzernlagebericht aufzustellen ist und sowohl die deutsche Sprache als auch der Euro zu verwenden ist. Dagegen soll für den **Einzelabschluss** weiterhin weitgehend das deutsche Handelsgesetzbuch maßgebend sein. Somit ist nicht mit einer schnellen Abkehr von den deutschen Bilanzierungsregeln zu rechnen.

In dem Referentenentwurf eines Bilanzrechtsreformgesetzes ist daneben eine deutliche **Anhebung der Schwellenwerte** für den Einzel- und Konzernabschluss vorgesehen, so dass sich zukünftig deutliche Erleichterungen ergeben dürften. Erweitert sollen dagegen die Anhangs- und Lageberichtsangaben werden. Insbesondere soll der Kapitalflussrechnung und dem Eigenkapitalspiegel größeres Gewicht zukommen. Daneben soll eine Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erfolgen.

Hinweis:

Für den Einzelabschluss besteht also derzeit kein Zwang, den Jahresabschluss nach internationalen Vorschriften aufzustellen. Erfolgt eine **freiwillige Aufstellung nach internationalen Standards**, so kann dies **nur neben** dem nach deutschen Vorschriften erstellten Jahresabschluss erfolgen. Da sich Ansatz- und Bewertungsmethoden unterscheiden, werden der Jahresüberschuss und das Bilanzbild in einem nach internationalen Standards erstellten Jahresabschluss anders sein, als in einem nach deutschen Vorschriften erstellten Jahresabschluss. Eine generelle Aussage hierzu ist aber nicht möglich. Die Aufstellung eines freiwilligen Abschlusses nach internationalem Standard kann aus vielerlei Gründen vorteilhaft sein. So wird durch vermehrten Ansatz von Zeitwerten tendenziell ein höheres Eigenkapital ausgewiesen, das Image eines solchen Abschlusses ist international höher und die interne Steuerung des Unternehmens mittels der Daten der Finanzbuchführung kann sich vereinfachen. Nicht verkannt werden darf allerdings der zusätzliche Aufwand für die Erstellung eines solchen Abschlusses. Für international ausgerichtete mittelständische Unternehmen empfiehlt es sich, rechtzeitig über eine freiwillige Bilanzierung nach internationalen Standards nachzudenken, da damit zu rechnen ist, dass sich die IAS/IFRS mittelfristig als Rechnungslegungsstandard durchsetzen werden. Das gilt umso mehr, wenn eine faktische Vorverlagerung der zeitlichen Anwendung der IAS/IFRS eintritt durch eine Pflicht zur Angabe von Vorjahreszahlen im IAS/IFRS-Abschluss.

11 Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Überschussrechtern**a) Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens**

Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden, sind zwingend bei der steuerlichen Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Wirtschaftsgüter (bei Grundstücken können Besonderheiten gelten), die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, sind in vollem Umfang dem **Betriebsvermögen** zuzuordnen. Bei Wirtschaftsgütern, welche zu nicht mehr als 50 %, aber mindestens 10 % betrieblich genutzt werden, hat der Steuerpflichtige ein **Wahlrecht**, diese entweder vollständig dem Betriebsvermögen zuzuordnen oder aber vollständig dem Privatvermögen. Bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen wird von **gewillkürtem Betriebsvermögen** gesprochen. Allerdings ist eine solche Zuordnung nur möglich, wenn eine gewisse wirtschaftliche Verknüpfung zum Betrieb besteht; die Wirtschaftsgüter müssen den Betrieb fördern. Insbesondere ist daher eine Zuordnung solcher Wirtschaftsgüter ausgeschlossen, bei denen von vorneherein feststeht, dass diese dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen. Eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum steuerlichen Betriebsvermögen hat zur Folge, dass sämtliche hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge den betrieblichen Einkünften zuzurechnen sind. Die private Verwendung dieser Wirtschaftsgüter stellt Entnahmetatbestände dar.

b) Änderung der Rechtsprechung für Überschussrechner

Bislang wurde solches gewillkürtes Betriebsvermögen nur dann anerkannt, wenn die Ermittlung des Gewinns durch Erstellung einer Bilanz erfolgte. Jetzt hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.10.2003 (Aktenzeichen IV R 13/03) seine bisherige langjährige Rechtsprechung insoweit geändert, dass nunmehr gewillkürtes Betriebsvermögen auch bei Gewinnermittlung durch Überschussrechnung, also z.B. bei Freiberuflern möglich ist.

c) Konsequenzen für die Praxis

Insbesondere für Freiberufler bieten sich durch diese Änderung der Rechtsprechung interessante Gestaltungsmöglichkeiten. Eine betriebliche Zuordnung kann vor allem für vergleichsweise in geringem Umfang (aber mindestens zu 10 %) betrieblich genutzte Fahrzeuge vorteilhaft sein, wenn der private Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung pauschal bewertet wird. Dies muss allerdings im Einzelfall geprüft werden. Auch können aus den Besonderheiten der Einnahmen-Überschussrechnung, welche im Wesentlichen auf dem Zu- und Abflussprinzip basiert, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten erwachsen. Ein Liquiditätsvorteil kann sich beim umsatzsteuerlichen Vorsteuerabzug im Rahmen der Anschaffung ergeben. Zu beachten ist aber auch, dass bei Zuordnung zum Betriebsvermögen ein späterer Veräußerungs- oder Aufgabegewinn steuerpflichtig ist.

Hinweis:

Wichtig ist, dass die Zuordnung zum Betriebsvermögen vom Steuerpflichtigen eindeutig und leicht nachprüfbar zu dokumentieren ist. Dies kann z.B. durch eine zeitnahe Aufzeichnung auf dem entsprechenden Aufwands- oder Anlagekonto bzw. dem Anlageverzeichnis geschehen. Auch sollten die Ausgaben von vorneherein von dem betrieblichen Bankkonto bestritten werden.

12 Steuerbegünstigte Praxisveräußerung unter Fortführung der freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang

Wird eine freiberufliche Praxis (z.B. eines Arztes, Architekten oder Steuerberaters) aus Altersgründen veräußert, so ist der erzielte Veräußerungserlös vielfach ein wichtiger Bestandteil der Altersversorgung des Freiberuflers. Umso wichtiger ist, dass der **Veräußerungsgewinn** unter bestimmten persönlichen und sachlichen Voraussetzungen bei der Einkommensteuer deutlich **begünstigt** wird, insbesondere wird bei kleineren Veräußerungsgewinnen ein Freibetrag gewährt und der Gewinn unterliegt dann nicht dem normalen Einkommensteuertarif, sondern nur dem halben (bzw. ab dem Jahr 2004: 56 %) des sich ohne Begünstigung ergebenden durchschnittlichen Steuersatzes.

Diese Steuerbegünstigungen werden aber grundsätzlich nur dann gewährt, wenn der Freiberufler seine Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine „gewisse“ Zeit einstellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist es aber ausnahmsweise unschädlich, z.B. wenn die freiberufliche Tätigkeit in **geringem Umfang** fortgeführt wird. Dies ist dann gegeben, wenn die auf die fortgeführte Tätigkeit entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung **weniger als 10 %** der gesamten Einnahmen ausmachten.

Das Bundesfinanzministerium hat nun aber in dem Schreiben vom 28.7.2003 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2242 – 4/03) klargestellt, dass diese Sichtweise des Bundesfinanzhofes nur in sehr engen Grenzen angewendet werden soll. Insbesondere soll sich diese unschädliche Weiterbetreuung bestimmter Mandanten bzw. Patienten in diesem geringen Umfang nur auf bereits bestehende Verbindungen beziehen. Dagegen soll die **Hinzugewinnung neuer Mandanten bzw. Patienten** innerhalb einer „gewissen“ (nicht näher bestimmten) Zeit nach Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit in jedem Fall schädlich sein (auch ohne Überschreiten der 10 %-Grenze).

Hinweis:

Um die oftmals sehr hohen steuerlichen Vergünstigungen der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung nicht zu gefährden, sollte in diesen Fällen äußerst vorsichtig vorgegangen werden. Im Zweifel sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

13 Nachholverbot bei Pensionsrückstellungen

Die Bildung von Pensionsrückstellungen ist nach wie vor ein wichtiges Instrument der Finanzierung von Pensionszusagen. Insbesondere kann in den Jahren des Aufbaus der Pensionsrückstellung die Steuerbelastung gemindert werden. Zu beachten sind allerdings die hohen gesetzlichen Anforderungen an die der Rückstellungsbildung zugrunde liegenden Pensionszusagen und an die Höhe der maximalen Zuführung zur Rückstellung.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 10.7.2002 (Aktenzeichen I R 88/01) entschieden, dass in früheren Jahren unterbliebene Zuführungen zur Pensionsrückstellung selbst dann in späteren Jahren **nicht nachgeholt** werden dürfen, wenn die Pensionsrückstellung in einem vorangegangenen Wirtschaftsjahr auf Grund einer zulässigen Berechnungsmethode niedriger als möglich bewertet worden ist. Das Bundesministerium der Finanzen hat nun in dem Schreiben vom 11.12.2003 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2176 – 70/03) zu diesem Urteil Stellung genommen. Die Finanzverwaltung will eine Nachholung in früheren Jahren unterlassener Zuführungen zur Pensionsrückstellung selbst dann nicht zulassen, wenn der fehlende oder fehlerhafte Ansatz in den früheren Jahren auf einem **Rechtsirrtum** beruhte. Dies zeigt deutlich, welche Sorgfalt der Bemessung der Rückstellung im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses beizumessen ist.

Hinweis:

Auch wurde jüngst in dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.10.2003 (Aktenzeichen I R 37/02) nochmals betont, dass Pensionsrückstellungen u.a. nur auf Basis einer **schriftlichen** Zusage, in welcher der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt ist, gebildet werden dürfen. Zweifel daran, ob Schriftstücke eine bindende Zusage einer betragsmäßig fixierten Altersversorgung enthalten, gehen nach diesem Urteil zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

14 Verlustausgleich bei beschränkt haftenden Gesellschaftern

Unbeschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft können die ihnen zuzurechnenden Verlustanteile der Gesellschaft grundsätzlich unbeschränkt mit anderen positiven Einkünften ausgleichen. Bei lediglich beschränkt haftenden Gesellschaftern (Kommanditisten) können Verluste grundsätzlich nur in Höhe der Einlage mit anderen Einkünften verrechnet werden. Zu dieser wichtigen Frage der Höhe eines möglichen Verlustausgleichs bei Kommanditisten hat jüngst der Bundesfinanzhof drei – teilweise grundlegende – Urteile gefällt.

a) Erweiterung des Verlustausgleichs durch Einlagen

Leistet der beschränkt haftende Gesellschafter im Verlustjahr weitere Einlagen, so erweitert sich damit sein Verlustausgleichsvolumen. Entgegen dem Wortlaut des Gesetzes ist es möglich, dass bei einer Erhöhung der geleisteten Einlage, welche nicht im Einlagejahr durch Verluste „verbraucht“ wird, in **späteren** Wirtschaftsjahren Verlustausgleichspotenzial besteht. Das heißt, vorgezogene Einlagen können für Verluste in Folgejahren den Verlustausgleich ermöglichen. Dies hat der Bundesfinanzhof nun in dem Urteil vom 14.10.2003 (Aktenzeichen VIII R 32/01) zu Gunsten der Steuerpflichtigen klargestellt.

b) Wechsel von der Rechtsstellung eines Kommanditisten in die eines vollhaftenden Gesellschafters

Tritt ein bislang lediglich beschränkt haftender Gesellschafter (Kommanditist) in die Rechtsstellung eines vollhaftenden Gesellschafters, so führt dies nicht dazu, dass bislang nicht ausgleichsfähige Verluste nun verrechenbar werden. Insofern hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 14.10.2003 (Aktenzeichen VIII R 38/02) die Verwaltungsauffassung bestätigt.

c) Wechsel von der Rechtsstellung eines vollhaftenden Gesellschafters während des Wirtschaftsjahres in die eines Kommanditisten

In einem weiteren Urteil vom gleichen Tage (Aktenzeichen VIII R 81/02) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass beim Wechsel eines bislang vollhaftenden Gesellschafters während des Wirtschaftsjahres in die Rechtsstellung eines lediglich beschränkt haftenden Gesellschafters die Verlustausgleichsbeschränkung für das gesamte Wirtschaftsjahr in vollem Umfang gilt. Hinsichtlich der Verlustausgleichsmöglichkeiten sind die Verhältnisse zum Ende des Wirtschaftsjahres maßgebend.

Hinweis:

Hieraus kann nur der Schluss gezogen werden, dass ein solcher Wechsel der Haftungsstellung des Gesellschafters – soweit dies wirtschaftlich vertretbar ist – auf den Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres verschoben werden sollte, um im ablaufenden Wirtschaftsjahr noch eine uneingeschränkte Verlustverrechnung zu gewährleisten. Bei einem geplanten unterjährigen Wechsel in die Kommanditistenstellung kann vorher die Bildung eines neuen Wirtschaftsjahres zu überlegen sein.

Für Arbeitnehmer

15 Weiterbildungs- und Promotionskosten

Durch mehrere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs insbesondere aus den Jahren 2001 bis 2003 hat sich die bisherige, aus Sicht eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs restriktive Behandlung von Aufwendungen im Bereich Ausbildung und Fortbildung gewandelt. Die Rechtsprechung geht jetzt vom Grundsatz des Vorrangs des Werbungskostenabzugs vor dem (nur beschränkt möglichen) Sonderausgabenabzug aus.

Die neue Rechtsprechung lässt sich wie folgt zusammenfassen: Aufwendungen im Bereich Ausbildung und Fortbildung stellen immer dann (vorab entstandene) Werbungskosten (oder Betriebsausgaben) dar, wenn sie **beruflich veranlasst** sind; im Gegensatz zur bisherigen Praxis ist es beim Vorliegen eines erwerbsbezogenen Zusammenhangs unerheblich für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen, ob ein neuer, ein anderer oder ein erstmaliger Beruf ausgeübt werden soll. Die Unterscheidung zwischen als Werbungskosten abziehbaren Kosten der Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als Sonderausgaben begrenzt abziehbaren Kosten der Ausbildung zu einem künftigen Beruf wurde aufgegeben. Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass die erforderliche berufliche Veranlassung bei jeder berufsbezogenen Bildungsmaßnahme erfüllt sein kann.

Hinweis:

Im Streitfall kommt der sorgfältigen Darlegung des beruflichen Zusammenhangs einer berufsbildenden Maßnahme nebst der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls (Belege, Aufzeichnungen) entscheidende Bedeutung zu.

Eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs befasste sich jetzt mit der Frage, ob auch Aufwendungen für den Erwerb eines **Dokortitels** abziehbare Werbungskosten sein können (Bundesfinanzhof vom 4.11.2003, Aktenzeichen VI R 96/01). Der Bundesfinanzhof bejahte dies für den Fall, dass eine berufliche Veranlassung gegeben ist. Das wird i.d.R. der Fall sein, denn ein Dokortitel ist häufig formale Berufszugangsvoraussetzung und damit unabdingbar für das berufliche Fortkommen; zumindest ist er dafür von erheblicher Bedeutung. Denn die Beschäftigungs- und Einkommenssituation sowie die beruflichen Aufstiegschancen der Promovierten sind im Vergleich zu Nicht-Promovierten regelmäßig besser, das Arbeitslosigkeitsrisiko geringer. Damit kommt es für den Werbungskostenabzug nicht mehr darauf an, dass eine Verpflichtung zur Promotion alleiniger oder wesentlicher Inhalt eines Arbeitsverhältnisses ist. Im Einzelfall kann jedoch durchaus eine private Veranlassung den Werbungskostenabzug ausschließen, vorstellbar z.B. bei einer Promotion erst nach Beendigung der beruflichen Tätigkeiten im Seniorenalter (dann kommt evtl. ein Sonderausgabenabzug in Betracht).

Hinweis:

Dementsprechend können Aufwendungen für ein **MBA-Studium** (Bundesfinanzhof vom 19.4.1996, Aktenzeichen VI R 24/95) sowie zum **Master of Laws** (LL.M.; Bundesfinanzhof vom 22.7.2003, Aktenzeichen VI R 4/02 und vom 26.6.2003, Aktenzeichen VI R 67/01) abziehbar sein.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Veräußerung von Bezugsrechten

Bei einer Kapitalerhöhung hat der Aktionär regelmäßig ein Bezugsrecht, vermittels dessen er an dieser Kapitalerhöhung teilnehmen kann. Dieses Bezugsrecht kann er aber auch durch Veräußerung verwerten. Streitig war die Frage, ob durch einen solchen Verwertungsakt Einkünfte erzielt werden.

Diese Frage hat der Bundesfinanzhof nun mit Entscheidung vom 22.5.2003 (Aktenzeichen IX R 9/00) dahin gehend gelöst, dass nach seiner Auffassung ein **Veräußerungsgeschäft** im Sinne von § 23 Einkommensteuergesetz vorliegt, **wenn** der Verkauf des Bezugsrechtes **innerhalb der Spekulationsfrist** erfolgt. Die Spekulationsfrist beginnt in diesem Falle mit dem Erwerb der Altaktie.

Der Bundesfinanzhof unterstreicht hierbei zunächst, dass **keine Einkünfte aus Kapitalvermögen** vorliegen, da das Bezugsrecht kein Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung ist, sondern ein aus dem Mitgliedschaftsrecht erwachsendes separates Recht. Er geht aber davon aus, dass das Bezugsrecht der Aktie sozusagen unsichtbar bereits innewohnt und durch den Hauptversammlungsbeschluss zur Kapitalerhöhung konkretisiert wird.

Durch die Ausgabe des Bezugsrechts kommt es wirtschaftlich zu einer Abspaltung der in den Stammaktien verkörperten Substanz und damit auch zu einer Abspaltung eines Teils der ursprünglichen Anschaffungskosten. Mit anderen Worten muss also aus dem ursprünglichen Anschaffungspreis der Aktien ermittelt werden, welcher Anteil davon auf das Bezugsrecht entfällt. Der Bundesfinanzhof verweist insoweit auf die so genannte Gesamtwertmethode, die das Gericht bereits in früherem Zusammenhang bemüht hatte.

17 Optionsgeschäfte an der Eurex

Wer Optionsgeschäfte an der Terminbörse Eurex tätigt, kann in vielfältiger Weise Einkünfte erzielen. Bei einem **Optionsgeschäft** erwirbt der Käufer der Option gegen Zahlung einer Optionsprämie das Recht, zu einem festgelegten Termin oder innerhalb einer bestimmten Frist Wertpapiere zu einem festgelegten Basispreis zu kaufen oder zu verkaufen. Umstritten war insbesondere, ob bei der so genannten **Glattstellung**, bei der der Optionsberechtigte die von ihm erworbene Option nicht an einen Dritten veräußert (was er an der Eurex auch gar nicht kann), sondern durch ein Gegengeschäft realisiert, Einkünfte vorliegen. Diese Frage ist heutzutage (bei einem Erwerb des Optionsrechts nach dem 31.12.1998) insoweit geklärt, als das Einkommensteuergesetz solche Glattstellungsgeschäfte nunmehr jedenfalls generell der Spekulationsbesteuerung unterwirft.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.6.2003 (Aktenzeichen IX R 2/02) hierzu die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass die Glattstellung innerhalb der Spekulationsfrist **auch bereits in der Vergangenheit** zu Spekulationseinkünften führte. Er stellt nämlich klar, dass er unter Veräußerung jede zivilrechtliche Verfügung versteht, mithin also jedes Rechtsgeschäft, das unmittelbar darauf gerichtet ist, auf ein bestehendes Recht einzuwirken, es zu verändern, zu übertragen oder aufzuheben. Ist eine solche Verfügung festzustellen und führt diese zu einer „Realisierung“ der Werterhöhung des Wirtschaftsgutes, so liegen Spekulationseinkünfte vor, obwohl im Rahmen der Glattstellung innerhalb der Spekulationsfrist nicht die erworbenen Optionsrechte, sondern gleichartige veräußert werden.

Hinweis:

Weiterhin stellte der Bundesfinanzhof in der genannten Entscheidung klar, dass die **Optionsprämien**, die der **Stillhalter** vom Käufer der Option als Entschädigung für die Bindung und die Risiken, die er durch die Begebung des Optionsrechts eingeht, unabhängig vom Zustandekommen des Wertpapiergeschäfts allein für die Stillhaltung erhält, grundsätzlich steuerpflichtige Einkünfte aus sog. sonstigen Leistungen sind.

Für Hauseigentümer

18 Fünfter Bauherrenenerlass

Seit Jahrzehnten sind „steuersparende Kapitalanlagen“, insbesondere in geschlossene Immobilienfonds bekannt. Zuletzt hatte das Bundesfinanzministerium 1990 zu den Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Kosten bei Bauherren-Modellen und Immobilienfonds Stellung genommen. Nachdem der Bundesfinanzhof 2001 in zwei Urteilen seine Rechtsprechung nochmals bestätigt hatte, dass die so genannten „modellbedingten Aufwendungen“ **nicht sofort abziehbare Werbungskosten**, sondern in der

Regel **Anschaffungskosten** für Grund und Boden und Gebäude seien, hat das Bundesfinanzministerium die günstigere Verwaltungsanweisung aufgegeben und in dem so genannten 5. Bauherrenenerlass vom 20.10.2003 (Aktenzeichen IV C 3 — S 2253 a – 48/03) neue Regelungen bekannt gemacht.

a) Unterscheidung Bauherr und Erwerber bei Investition in Eigentumswohnungen

Hinsichtlich der Unterscheidung zwischen Bauherr und Erwerber bleibt es bei den seit längerem geltenden Abgrenzungskriterien. Die Unterscheidung ist von Bedeutung, weil der Bauherr in größerem Maße die Möglichkeit hat, angefallene Aufwendungen als sofort abziehbare Werbungskosten geltend zu machen als ein Erwerber.

Danach ist der Anleger nur **Bauherr**, wenn er auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht. Dabei muss er das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis, d.h. wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens auf seinem Grundstück typische Risiko, tragen sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben. Wenn ein bereits **vorformuliertes Vertragswerk** vorliegt und der Anleger diesem beitrifft, liegt eine solche Einflussmöglichkeit in der Regel nicht vor. In diesen Fällen sind – anders als nach dem 4. Bauherrenenerlass v. 31.8.1990 – die Aufwendungen **nur dann als Werbungskosten** anzusehen, wenn auch ein Erwerber eines bebauten Grundstückes, der nicht ein vorformuliertes Vertragswerk in Anspruch nimmt, diese Aufwendungen als Werbungskosten abziehen könnte.

Da die Leistungen meist von der Anbieterseite erbracht und angeboten werden, sind für den Werbungskostenabzug klare Vereinbarungen und eine einwandfreie Abgrenzbarkeit notwendig. Im Einzelnen gilt u.a. Folgendes:

- **Vorausgezahlte Schuldzinsen** sind nur dann sofort abziehbar, wenn der Vorauszahlungszeitraum nicht mehr als zwölf Monate beträgt, weil ansonsten in der Regel ein wirtschaftlich vernünftiger Grund für die Vorauszahlung nicht besteht.
- **Zinsfreistellungsgebühren** werden als Gebühren für ein zusätzliches Darlehen angesehen und können daher nicht vollständig sofort, sondern nur jeweils anteilig über die Laufzeit verteilt abgezogen werden.
- Ein **Damnum oder Disagio** ist i.d.R. nur in Höhe von bis zu 5 % der Darlehensvaluta sofort abziehbar, wenn ein Darlehen mit einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren gewährt wird. Bei einem höheren Damnum wäre die Marktüblichkeit nachzuweisen.
- Die **Gebühren für eine Erstvermietung** sind Werbungskosten, soweit die ortsübliche Maklerprovision nicht überschritten wird, d.h. in der Regel bis zu zwei Monatsmieten. **Mietgarantiegebühren** setzen ein wirtschaftlich ernsthaftes Mietausfallrisiko voraus, d.h. bis zu vier Monatsmieten können bei einem Garantiezeitraum von fünf Jahren angemessen sein. War das Gebäude jedoch bei Vertragsschluss schon vermietet, sind in der Regel nur bis zu zwei Monatsmieten angemessen.
- Die Kosten für **Steuer- und Rechtsberater** sind in der Regel nicht bzw. nicht sofort abziehbare Anschaffungskosten für Grund und Boden und Gebäude, es sei denn, sie betreffen Leistungen für den Zeitraum nach Bezugsfertigkeit, z.B. für die Abgabe von Feststellungserklärungen und für Rechtsbehelfsverfahren.

b) Bauherren mit wesentlicher Einflussmöglichkeit

Wenn ein Bauherr wesentlichen Einfluss auf den Inhalt bzw. den Umfang der Leistungen hat, können im weiteren Umfang Werbungskosten abziehbar sein. Allerdings sind Gebühren für die **Vermittlung des Objektes**, Kosten für die **Ausarbeitung der Grundkonzeptionen** einschließlich Prospektprüfung den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuzurechnen; das Gleiche gilt für Leistungen im Rahmen **der technischen Baubetreuung**.

Als Werbungskosten abziehbar sind jedoch beispielsweise **Treuhandgebühren** und die **Finanzierungskosten**, soweit sie nicht mit der Anschaffung oder Herstellung zusammenhängen.

c) Anwendung bei geschlossenen Fonds

Die o.g. Grundsätze gelten im Prinzip auch für geschlossene Fonds und damit auch für deren Gesellschafter, also die Anleger; doch ist zusätzlich nach Fonds mit wesentlicher Einflussnahmemöglichkeit (Herstellereigenschaft) und solchen ohne wesentliche Einflussnahmemöglichkeiten (Erwerbereigenschaft) der Anleger zu unterscheiden. **Wesentliche Einflussnahmemöglichkeit** liegt allerdings nur dann vor, wenn die Anleger eine Initiative entfalten können und Mitwirkungsrechte haben, die über die einem üblichen Kommanditisten nach dem Handelsrecht zustehenden Rechte hinausgehen. Diese Einflussnahmemöglichkeit muss den Gesellschaftern/Anlegern selbst gegeben sein; eine Vertretung durch bereits konzeptionell vorbestimmte Dritte (z.B. Treuhänder oder vom Initiator gestellte Beiräte) reicht nicht aus.

Allerdings kann ein **Beirat** gewählt werden, jedoch frühestens dann, wenn mindestens 50 % des prospektierten Kapitals eingezahlt sind, und wenn der Beirat aus solchen Personen besteht, die auch Anleger sind. Wenn sodann einzelne Entscheidungen über den Abschluss von bestimmten Finanzierungsverträgen oder bei Modernisierungsfonds über die Vergabe von Modernisierungs- und Instandsetzungsleistungen durch den Beirat getroffen werden, können diese Kosten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sein. Ist dies nicht der Fall, sind auch Modernisierungskosten und selbst teilweise Finanzierungskosten den Anschaffungskosten des Grund und Bodens und des Gebäudes zuzurechnen.

d) Anwendung auf andere Fonds

Nach dem 5. Bauherrenenerlass gelten diese Grundsätze nicht nur für geschlossene Immobilienfonds, sondern auch für andere Fonds, z.B. für Windkraftfonds, Leasingfonds, Schiffsfonds und Ähnliche. Lediglich Medienfonds sind von diesen Regelungen ausgenommen; hier gelten die Regelungen des sog. Medienerlasses vom 5.8.2003 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2241 – 81/03).

e) Fazit

Insgesamt sind die Regelungen des 5. Bauherrenenerlasses sehr umfangreich und detailliert. Es werden die einzelnen möglichen Leistungen, die üblicherweise bei geschlossenen Fonds oder bei Bauherren-Modellen angeboten werden, einzeln behandelt.

Hinweis:

Vor der Beteiligung an einem geschlossenen Immobilien-, Schiffs-, Flugzeug-, Windkraft- oder ähnlichen Fonds sollte daher klar festgestellt werden, ob die Fondskonzeption den neuen Kriterien entspricht, sodass ein entsprechender Werbungskostenabzug möglich ist. Hierzu sollte der steuerliche Berater eingeschaltet werden. Insgesamt dürfte sich durch die neue Rechtslage das Angebot an reinen Steuersparfonds erheblich verringern.

19 Günstiges Urteil zur Abzugsfähigkeit von Erbbauzinsen

Mit seinem Urteil vom 23.9.2003 (Aktenzeichen IX R 65/02) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Erbbauzinsen auch dann als Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **im Kalenderjahr ihrer Leistung** sofort abziehbar sind, wenn sie in einem Einmalbetrag **vorausgezahlt** werden.

Die Finanzverwaltung hatte bisher in ihrem Schreiben vom 10.12.1996 (Aktenzeichen IV B 3 – S 2253 – 99/96) geregelt, dass der von dem Erbbauberechtigten in einem Betrag vorausgezahlte Erbbauzins bei wirtschaftlicher Betrachtung Anschaffungskosten für ein befristetes Recht darstellt. Beim Erbbaupflichteten – soweit er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt – sind die Erbbauzinsen jedoch als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen, und zwar auch dann, wenn sie in einem Betrag vorausgezahlt werden; in diesem Fall können die Einnahmen jedoch auf längstens zehn Jahre verteilt werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil nun gegen die Verwaltungsauffassung entschieden, dass bei der Bestellung eines Erbbaurechtes durch den Eigentümer der Erbbauzins keine Anschaffungskosten für ein Recht, sondern ein Entgelt für die Nutzung des Grundstücks darstellt. Da es zwischen den Beteiligten aufgrund der Nutzungsüberlassung zu einem Leistungsaustausch kommt, werden die Erbbauzinsen als Entgelt für diese geduldete Nutzungsmöglichkeit behandelt. Hieran ändere sich durch die Zahlung als Einmalbetrag jedenfalls dann nichts, wenn es einen **wirtschaftlichen Grund für die Vorauszahlung** gibt. Im

entschiedenen Fall war durch die Einmalzahlung die Anwendung einer Indexierung der laufenden Zahlungen unterblieben.

Hinweis:

Nachdem die Finanzverwaltung gerade durch den 5. Bauherrenerlass und der Gesetzgeber durch die Neuregelung der anschaffungsnahen Herstellungskosten als zu „aktivierende Herstellungskosten“ den sofortigen Werbungskostenabzug bei Immobilienkapitalanlagen erheblich eingeschränkt hat, eröffnet dieses Urteil neue Möglichkeiten. Nicht ausgeschlossen erscheint dementsprechend ein Sofortabzug von Vorauszahlungen bei anderen Nutzungsrechten (z.B. Nießbrauch, Pacht). Es bleibt zu beobachten, wie Finanzverwaltung und Gesetzgeber hierauf reagieren.

20 Werbungskosten bei leer stehender Wohnung

Die Finanzverwaltung hat mitunter Aufwendungen für eine leer stehende Wohnung nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannt, wenn anzunehmen war, dass es an der Einkünfteerzielungsabsicht fehle.

Durch Urteil vom 9.7.2003 (Aktenzeichen IX R 102/00) hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass Aufwendungen für eine Wohnung, die nach auf Dauer angelegter Vermietung leer steht, als Werbungskosten abziehbar sind, solange der Steuerpflichtige seine Einkünfteerzielungsabsicht nicht endgültig aufgegeben hat. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige über einen Zeitraum von zwei Jahren durch Zeitungsanzeigen die Wohnung zur **Vermietung** aber auch zum **Verkauf** angeboten.

Das oberste Steuergericht hat noch einmal festgehalten, dass bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich von einer Einnahmenüberschusserzielungsabsicht auszugehen sei. Nur wenn der Steuerpflichtige eine Immobilie innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs seit der Anschaffung veräußert, kann es an dieser Absicht fehlen. Solange daher der Steuerpflichtige die Wohnung ernsthaft und nachhaltig zur Vermietung anbietet, hat er die Absicht, Einnahmenüberschüsse zu erzielen, nicht aufgegeben. Dies gilt selbst dann, wenn er die Wohnung auch zum Verkauf anbietet.

Hinweis:

Die Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Vermietungsbemühungen muss der Steuerpflichtige nachweisen. Deswegen sollten die Vermietungsbemühungen dokumentiert werden.

Da das Urteil auch im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde, kann davon ausgegangen werden, dass sich die Finanzverwaltung dieser Ansicht anschließt. Dennoch sollte aus Vorsichtsgründen die Vermietungsabsicht im Vordergrund stehen und der Verkauf erkennbar nur als Notlösung verfolgt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Umwandlung: Grunderwerbsteuer keine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe

In seiner Entscheidung vom 17.9.2003 (Aktenzeichen I R 97/02, GmbHR 2004, 58) hat der **Bundesfinanzhof** zu der Frage Stellung genommen, ob bei einer Umwandlung anfallende Grunderwerbsteuer eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt oder als Anschaffungskosten für das Grundstück der übernehmenden Gesellschaft zu aktivieren ist. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Klägerin war als GmbH ursprünglich Komplementärin einer GmbH & Co. KG. Am Vermögen der GmbH & Co. KG war sie nicht beteiligt. Durch Umwandlungsvertrag wurde das Vermögen der GmbH & Co. KG gegen Gewährung neuer Anteile nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes auf die Klägerin übertragen. Die GmbH setzte das Vermögen mit einem Zwischenwert an. Zum Vermögen der GmbH & Co. KG gehörte unter anderem Grundbesitz. Die Vermögensübertragung löste daher Grunderwerbsteuer aus. Streitig war, ob die von der GmbH getragene Grunderwerbsteuer als **Betriebsausgabe** sofort abzugsfähig oder als **Anschaffungsnebenkosten** zu aktivieren ist.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Grunderwerbsteuer **als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren** ist. Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass die Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft als tauschähnlicher Vorgang und damit als Anschaffungsvorgang zu beurteilen ist. Für die Beurteilung als tauschähnlicher Vorgang mache es keinen Unterschied, ob die Übertragung der Wirtschaftsgüter im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolge. Auch bei vorliegend gegebener Gesamtrechtsnachfolge sei daher ein Anschaffungsvorgang gegeben, so dass die Grunderwerbsteuer zu aktivieren ist.

Hinweis:

Die vorstehend vom Bundesfinanzhof entschiedene Frage wurde bisher in der Literatur kontrovers diskutiert, so dass die Entscheidung Rechtsklarheit bringt. In ähnlichen Fallgestaltungen sollte geprüft werden, ob sich die Grunderwerbsteuer durch einen Formwechsel der GmbH & Co. KG in eine GmbH vermeiden lässt.

22 Verlustabzug beim Mantelkauf: Klarstellungen durch zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof hat mit zwei Entscheidungen weitere Klarheit in die höchst umstrittene Regelung des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes gebracht. Diese Vorschrift regelt, unter welchen Voraussetzungen der **Verlustabzug einer GmbH** für Zwecke der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer verloren geht, wenn die Anteile an der GmbH verkauft werden. Grundsätzlich geht der Verlustabzug verloren, wenn **mehr als die Hälfte der Anteile** (früher: mehr als drei Viertel der Anteile) übertragen werden und außerdem der Verlustkapitalgesellschaft **überwiegend neues Betriebsvermögen** zugeführt wird. In beiden vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fällen war fraglich, welche Bedeutung dem **mittelbaren** - Anteilseignerwechsel an der Verlustkapitalgesellschaft zukommt. Im Einzelnen ging es in den Entscheidungen um Folgendes:

a) Mittelbare Anteilsübertragung unter Zwischenschaltung einer GmbH

In der zuerst veröffentlichten Entscheidung vom 20.8.2003 (Aktenzeichen I R 61/01, GmbHR 2003, 1441) hatte der Bundesfinanzhof die Übertragung einer mittelbaren Beteiligung unter Zwischenschaltung einer GmbH zu beurteilen. An der **klagenden Verlustkapitalgesellschaft** war die T1-GmbH zunächst mit 99,25 % und ab März 1991 mit 100 % beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der **T1-GmbH** wiederum war die **T2-GmbH**. T1-GmbH und T2-GmbH waren reine Holdinggesellschaften. Sie hatten keinen eigenen Geschäftsbetrieb.

Alleinige Gesellschafterin der T2-GmbH war die E-AG als Obergesellschaft. Die **E-AG verkaufte die Beteiligung an der T2-GmbH** an die Eheleute P. Hierbei wurde den Eheleuten P am 20.12.1991 ein bis zum 30.3.1992 befristetes unwiderrufliches Kaufangebot gemacht, das diese durch Annahmeerklärung vom 27.3.1992 angenommen haben. Bereits beim Kaufangebot vom 20.12.1991 wurden den Eheleuten P umfassende unwiderrufliche Vollmachten im Hinblick auf die Gesellschafterrechte eingeräumt. Außerdem erteilten die Eheleute P dem Verkäufer einen Besserungsschein für den Fall, dass der Bilanzverlust der Klägerin steuerwirksam ausgeglichen werde. Streitig war insbesondere, ob die Übertragung der Anteile an der T2-GmbH zu einem schädlichen **Anteilseignerwechsel** im Sinne von § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz bei der Verlustkapitalgesellschaft geführt hat, weil deren **Anteile mittelbar mit übertragen** wurden.

Der Bundesfinanzhof hat diese Frage grundsätzlich verneint. Er hat entschieden, dass weder nach dem Wortlaut noch nach dem Zweck der Vorschrift **mittelbare** Anteilsübertragungen einzubeziehen sind. Der Bundesfinanzhof betont weiter, dass angesichts der insoweit klaren tatbestandlichen Vorgaben der Norm **keine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise** dergestalt vorzunehmen sei, dass durch die Beteiligungskette durchzugreifen ist. Es liege – so der Bundesfinanzhof – auch kein wirtschaftlich vergleichbarer Fall nach § 8 Abs. 4 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vor, so dass auch nicht nach dieser Vorschrift der Verlustabzug verloren gegangen ist.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz ist damit, dass **unmittelbar** die Anteile an der Verlustkapitalgesellschaft übertragen werden. Daran fehlte es im Streitfall. Dennoch hat der Bundesfinanzhof aus anderen Gründen die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen

Hinweis:

Diese und die sogleich dargestellte Entscheidung des Bundesfinanzhofs sind zur alten Rechtslage ergangen, nach der die Übertragung von mehr als drei Viertel der Anteile schädlich war. Nach der inzwischen geltenden Regelung ist bereits die Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile schädlich. Es muss jedoch insbesondere unter Berücksichtigung von in Fachzeitschriften veröffentlichten Stellungnahmen zu den Urteilen durch Richter des Bundesfinanzhofs davon ausgegangen werden, dass die Entscheidungen für die derzeit maßgebliche Regelung entsprechend gelten.

b) Anteilsübertragung im Konzern unter Zwischenschaltung einer Personengesellschaft

In der weiteren Entscheidung gleichfalls vom 20.8.2003 (Aktenzeichen I R 81/02, GmbHR 2004, 126) ging es um die Veräußerung einer mittelbaren Beteiligung unter Zwischenschaltung einer Personengesellschaft. **Alleiniger Anteilseigner** der klagenden Verlustkapitalgesellschaft **war die I-GmbH**. Die Anteile an der I-GmbH wurden von der T-AG gehalten. Die Anteile an der T-AG wiederum wurden ausschließlich von der Privatperson JS gehalten. Später wurden die Anteile an der klagenden Verlustkapitalgesellschaft von der I-GmbH auf eine GmbH & Co. KG übertragen, an der (wirtschaftlich) ausschließlich JS beteiligt war. Er war alleiniger Kommanditist der KG und Alleingesellschafter der Komplementär-GmbH.

Der Bundesfinanzhof beurteilte die Übertragung der Anteile der Verlustkapitalgesellschaft von der I-GmbH auf die GmbH & Co. KG als **schädliche Übertragung im Sinne von § 8 Abs. 4 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes**. Unter Zugrundelegung des Wortlauts der Vorschrift sei es schädlich, wenn mehr als drei Viertel (heute: mehr als die Hälfte) der Anteile übertragen werden. Im Streitfall wurden alle Anteile an der Verlustkapitalgesellschaft von der I-GmbH auf die KG übertragen, so dass unter Zugrundelegung des Wortlauts die Voraussetzungen erfüllt sind. Zwar war JS bei wirtschaftlicher Betrachtung vor und nach der Anteilsübertragung der Alleininhaber der Anteile an der Verlustkapitalgesellschaft. Eine solche wirtschaftliche Betrachtung sei jedoch bei § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes grundsätzlich nicht maßgeblich. Da auch die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift im Streitfall erfüllt waren, hat der Bundesfinanzhof den Verlustabzug versagt.

Hinweis:

Beide Entscheidungen stellen klar, dass für die Frage nach einem schädlichen Anteilseignerwechsel im Sinne von § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes allein auf die **unmittelbaren** Gesellschafter der Verlustkapitalgesellschaft abzustellen ist. Veränderungen in der mittelbaren Beteiligungsstruktur sind ohne Bedeutung. Insoweit schaffen die Entscheidungen **Rechtsklarheit und Gestaltungssicherheit**. Insbesondere haben bei vielstufigen Beteiligungsverhältnissen Beteiligungsverkäufe auf höherer Ebene keine Auswirkungen auf den Verlustvortrag einer Untergesellschaft. Die im Einzelfall möglicherweise schwierige Ermittlung der Veräußerungsquote durch ein „Runterrechnen“ auf die Verlustkapitalgesellschaft ist entbehrlich. Diese praktischen Erwägungen hat der Bundesfinanzhof bei seiner Entscheidung berücksichtigt.

23 Erwerb eines GmbH-Mantels: Anwendung der Gründungsvorschriften

Der Bundesgerichtshof hat durch Beschluss vom 7.7.2003 (Aktenzeichen II ZB 4/02, GmbHR 2003, 1125) zur Frage Stellung genommen, inwieweit die gesellschaftsrechtlichen **Gründungsvorschriften** zu beachten sind, wenn ein **GmbH-Mantel erworben** wird. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die Antragstellerin wurde 1972 gegründet und ins Handelsregister eingetragen. 1991 wurden die Anteile an der Antragstellerin auf die F-AG übertragen, die 1998 insolvent wurde. Der Insolvenzverwalter der F-AG veräußerte die Anteile an der Antragstellerin 1998 an Dritte zu einem Kaufpreis in Höhe von insgesamt 5 000 DM. Die Neugesellschafter der Antragstellerin beschlossen verschiedene Änderungen wie etwa die Neufassung des Unternehmensgegenstandes, Sitzverlegung und Berufung neuer Geschäftsführer und meldeten die Änderungen zur Eintragung in das Handelsregister an. Das Amtsgericht wollte die Eintragung nur vornehmen, wenn die **Geschäftsführer versicherten**, dass das **Stammkapital erbracht** ist und sich zur **freien Verfügung der Geschäftsführer** befindet. Diese Versicherung wollten – und konnten – die Geschäftsführer nicht abgeben.

Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass die Eintragung der beantragten Änderungen zu Recht von der geforderten Versicherung über die Erbringung des Stammkapitals abhängig gemacht wurde. Denn – so der Bundesgerichtshof – es liege eine **wirtschaftliche Neugründung** einer GmbH unter Verwendung des GmbH-Mantels der zwar rechtlich bestehenden, aber inaktiv gewordenen Gesellschaft ohne Geschäftsbetrieb vor. In diesem Fall

seien die der Gewährleistung der Kapitalausstattung dienenden **Gründungsvorschriften des GmbH-Gesetzes entsprechend anzuwenden**, weil auch hier die registerrechtliche Kontrolle der Unversehrtheit des Stammkapitals erforderlich sei.

Nach der Entscheidung soll die Anwendung der Gründungsvorschriften für alle Gesellschaften gelten, die **kein aktives Unternehmen** mit einem irgendwie wirtschaftlich noch gewichtbaren Umfang betreiben. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist in erheblichem Maße Frage des Einzelfalls.

Hinweis:

Aus der Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 7.7.2003 folgt, dass die Tatsache der Wiederverwendung eines zwischenzeitlich leer gewordenen Gesellschaftsmantels gegenüber dem Registergericht **offen zu legen** ist. Die **Kapitalaufbringung** hat sich in diesen Fällen der wirtschaftlichen Neugründung nicht nur am gesetzlichen Mindeststammkapital von 25 000 €, sondern am satzungsmäßig festgelegten Stammkapital auszurichten. Bei Verstoß gegen diese Verpflichtungen drohen **Haftungsfolgen**.

Der Bundesgerichtshof hatte bereits mit Urteil vom 9.12.2002 (Aktenzeichen II ZB 12/02, GmbHR 2003, 227) zur **Vorratsgesellschaft** entschieden, dass auch hier die Gründungsvorschriften der GmbH entsprechend anzuwenden sind. Nach der Entscheidung stellt der Erwerb einer auf Vorrat gegründeten GmbH wirtschaftlich eine Neugründung dar, sodass der Geschäftsführer zu versichern hat, dass das Stammkapital erbracht ist und sich in seiner freien Verfügung befindet. Die jetzt ergangene Entscheidung ist eine Folgeentscheidung hierzu.

24 Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung: Rückgängigmachung eines Anteilsverkaufs

In einer Entscheidung vom 19.8.2003 (Aktenzeichen VIII R 67/02, GmbHR 2004,129) hat der Bundesfinanzhof zur Frage Stellung genommen, ob die Rückgängigmachung eines Anteilskaufs ein **Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung** sein kann. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Der Kläger war an der A-GmbH beteiligt. Er hielt die Beteiligung im Privatvermögen. Aufgrund der Beteiligungshöhe – damals mehr als 25 % – handelte es sich um eine sog. wesentliche Beteiligung im Sinne von § 17 des Einkommensteuergesetzes. Der Kläger veräußerte einen Teilanteil seiner Beteiligung an der A-GmbH an die X-GmbH und verwirklichte dadurch einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Die X-GmbH veräußerte die Anteile alsbald weiter an ihre Tochtergesellschaft, die Z-AG. Der **Kaufvertrag** zwischen dem Kläger und der X-GmbH stand **unter der auflösenden Bedingung**, dass die Beteiligten eine Reihe von Verpflichtungen erfüllen.

Im Jahr 2000 kam es zwischen den Beteiligten zum Streit, ob diese Verpflichtungen erfüllt wurden. In Folge dieser Auseinandersetzung schlossen die Beteiligten einen Vergleichsvertrag. Danach wurde der ursprüngliche Kaufvertrag **rückwirkend aufgehoben** und es sollten die Verhältnisse vor Abschluss des Kaufvertrages im Jahr 1997 wieder hergestellt werden.

Streitig war zwischen Kläger und Finanzamt, ob diese Form der Rückabwicklung des Kaufvertrages einen neuen entgeltlichen Übertragungsvorgang darstellte. Der Bundesfinanzhof verneinte diese Frage. Er sah in der Rückabwicklung des Kaufvertrages vielmehr ein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Abgabenordnung. Dies führt dazu, dass die **Rückübertragung** im Jahr 2000 kein entgeltlicher Übertragungsvorgang war.

Aber auch die **ursprüngliche Anteilsübertragung** des Klägers aus dem Jahr 1997 war aufgrund der Rückwirkung der Rückübertragung nicht mehr als Anteilskauf zu behandeln, so dass auch **kein zu versteuernder Veräußerungsgewinn** verwirklicht wurde.

Hinweis:

Bemerkenswert ist, dass der Bundesfinanzhof ein rückwirkendes Ereignis angenommen hat, obwohl die Beteiligten die **Rückabwicklung im Wege eines Vergleichsvertrages** und damit auf Basis einer neuen Vereinbarung geschlossen hatten. Voraussetzung für diese Beurteilung war allerdings, dass die Gründe für die Rückgewähr bereits im ursprünglichen Kaufvertrag durch die **auflösende Bedingung** angelegt waren. Unbeachtlich war nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ferner, dass die X-GmbH die Beteiligung zwischenzeitlich an ihre Tochtergesellschaft weiterveräußert hatte.

25 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Berücksichtigung von Verlustvorträgen bei der Berechnung der Tantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit seiner Entscheidung vom 1.4.2003 (Aktenzeichen I R 78, 79/02, GmbHR 2003, 1502) hat der Bundesfinanzhof zu den **Anforderungen an eine Tantiemevereinbarung** zwischen GmbH und Gesellschafter-Geschäftsführer Stellung genommen. Im Einzelnen hatte der Bundesfinanzhof folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Die Klägerin war eine GmbH, an deren Stammkapital der Vater V mit 70 % und der Sohn S mit 30 % beteiligt waren. Zunächst war V alleiniger Geschäftsführer und S technischer Angestellter. Mit Wirkung zum 15.10.1998 wurde S als weiterer Geschäftsführer der GmbH bestellt.

Die GmbH erzielte in den Jahren 1992 bis 1995 schwankende Gewinne zwischen 4 000 DM und 30 000 DM. In den Jahren 1996 und 1997 wurden erhebliche Verluste und in 1998 wieder ein Gewinn erzielt. Der **Gewinn aus 1998 reichte nicht aus, um den Verlustvortrag** aus den Jahren 1996 und 1997 **abzubauen**.

Die GmbH hatte dem V im Jahr 1992 eine Gewinnantieme zugesagt. Im Dezember 1997 sagte die GmbH auch S eine Gewinnantieme in Höhe von **10 % des vorläufigen Ergebnisses** vor Berücksichtigung von Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer, höchstens jedoch 25 % der jährlichen Bruttogesamtbezüge aus dem Beschäftigungsverhältnis zu. Gleichzeitig wurde die Zusage an V so geändert, dass sie der S gemachten Zusage inhaltlich entsprach. Auf dieser Basis wurde 1998 eine **Rückstellung** für an V und S zu zahlende Gewinnantiemen gebildet.

Streitig war die steuerrechtliche Anerkennung der Rückstellung im Jahr 1998. Der Bundesfinanzhof verneinte dies, weil es an einer **klaren Vereinbarung** als Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung der Tantiemezusage **fehle**. Eine ausreichend klare Tantiemevereinbarung setze voraus, dass der Tantiemebetrag **allein durch einen Rechenvorgang** bestimmt werden könne. Daher muss die Berechnungsgrundlage für die Tantieme in der Vereinbarung eindeutig festgelegt sein. Hieran fehlte es im Streitfall, weil die Tantiemeregeln keine Angaben zur etwaigen Berücksichtigung von Verlustvorträgen enthielten. Die von den Beteiligten verwendete Bezeichnung „vorläufiges Ergebnis“ biete hierfür keine Anhaltspunkte. Denn dieser Begriff sei weder gesetzlich definiert noch im allgemeinen oder kaufmännischen Sprachgebrauch festgelegt. Im Ergebnis sei daher zu Lasten der Klägerin davon auszugehen, dass die Tantieme erst nach Ausgleich eines Verlustvortrags zu zahlen sei. Da der Verlustvortrag durch den Gewinn 1998 noch nicht abgebaut war, war eine Gewinnantieme für 1998 nicht zu zahlen und eine Rückstellung nicht zu bilden.

Hinweis:

Daher sollten Tantiemevereinbarungen zweifelsfrei regeln, ob und wie Verlustvorträge zu berücksichtigen sind. Die Entscheidung ist insbesondere auch deshalb interessant, weil der Bundesfinanzhof es offenbar im Rahmen des Fremdvergleichs nicht beanstandet hätte, wenn die GmbH eine Tantieme ohne Berücksichtigung des Verlustvortrags zugesagt hätte. Außerdem scheint der Bundesfinanzhof der Tantiemevereinbarung trotz der Unklarheit nicht die steuerliche Anerkennung insgesamt zu versagen, sondern nur hinsichtlich des unklaren Teils. Es bleibt zu beobachten, ob der Bundesfinanzhof in späteren Entscheidungen diese Beurteilung konkretisiert.

b) Zahlung einer Gewinnantieme von mehr als 50 % nicht notwendig verdeckte Gewinnausschüttung

In seiner Entscheidung vom 9.7.2003 (Aktenzeichen I R 36/02, GmbHR 2004, 136) hatte der Bundesfinanzhof zur Angemessenheit einer Tantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers Stellung zu nehmen. Es ging um die Frage, ob die Vereinbarung einer Tantieme von mehr als **50 % des Jahresüberschusses zwingend eine verdeckte Gewinnausschüttung** darstellt.

Die Klägerin war eine GmbH. A war zunächst **Geschäftsführer** der GmbH, ohne deren Gesellschafter zu sein (sog. Fremdgeschäftsführer). Nach etwa sechs Monaten erwarb er alle Anteile an der GmbH vom bisherigen Alleingesellschafter. Noch **zur Zeit der Fremdgeschäftsführung** wurde ein Anstellungsvertrag zwischen A und der GmbH geschlossen, der auch die Zahlung einer Gewinnantieme vorsah. Diese Vereinbarung galt auch nach Übernahme der Geschäftsanteile durch A fort und wurde später nur geringfügig geändert. Nach dieser Regelung erhielt A eine Gewinnantieme, die lediglich auf einen bestimmten Höchstbetrag begrenzt war. Im Übrigen wurde nur eine Regelung für den Fall getroffen, dass

der Jahresüberschuss kleiner als 56 000 (später: 62 000) DM ist. Für diesen Fall war geregelt, dass der Anspruch auf Tantieme nur in einem nach folgender Formel zu ermittelnden Teilbetrag entsteht: „**Jahresüberschuss ./. 8 000 DM = maximale Tantieme.**“ Aufgrund dieser Regelung erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitjahr eine Tantieme in Höhe von 40 000 DM. Der GmbH verblieb in diesem Jahr ein Überschuss von etwa 12 000 DM.

Streitig war zwischen der GmbH und dem Finanzamt, ob überhaupt eine **klare Tantiemeregulation** gegeben war. Der Bundesfinanzhof bejahte dies und beanstandete die diesbezügliche Auslegung des Finanzgerichts nicht. Das Finanzgericht legte die Vereinbarung so aus, dass A eine Festtantieme erhält. Nach dem Verständnis des Finanzgerichts sollte der GmbH ein Mindestgewinn in Höhe von 8 000 DM verbleiben, während der verbleibende Gewinn als Tantieme an A zu zahlen ist. Im Streitjahr hatte A eine um etwa 4 000 DM zu geringe Tantieme erhalten, weil der GmbH ein Überschuss von etwa 12 000 DM verblieb, statt in Höhe von nur 8 000 DM.

Dennoch ging der Bundesfinanzhof davon aus, dass die **Tantiemvereinbarung** – als Voraussetzung für die steuerrechtliche Anerkennung – **tatsächlich durchgeführt** wurde. Schließlich sei auch die Höhe der Tantiemzahlung nicht zu beanstanden. Denn die ursprüngliche Tantiemvereinbarung sei bereits abgeschlossen worden, als A noch Fremdgeschäftsführer war, so dass die **GmbH und A bei Vertragabschluss fremde Dritte** waren.

Hinweis:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Tantiemzahlungen in Höhe von mehr als 50 % des Jahresüberschusses ein starkes Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Wie vorstehende Entscheidung zeigt, gilt dies nicht uneingeschränkt.

Mit freundlichen Grüßen