

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 05/2004

September 2004

Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz • Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung • Aufzeichnung von Bargeschäften • Privater PC als Arbeitsmittel • Spekulationssteuer • Schuldzinsen bei Erwerb von gemischt genutzten Gebäuden

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Gesetzgeber ist zurzeit wieder sehr aktiv. So ist im steuerlichen Bereich eine Reihe von Detailänderungen erfolgt, auf die wir in diesem Rundschreiben eingehen. Auch auf die neuen umsatzsteuerlichen Aufbewahrungspflichten nach dem Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit wird hingewiesen.

In der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ werden wiederum einige Problembereiche der Umsatzsteuer angesprochen. Von besonderer Bedeutung ist insbesondere die Neuregelung zur Rechnungsausstellung, welche nochmals aufgegriffen werden muss. Außerdem wird auf die Anforderungen an die Aufzeichnung von Bargeschäften eingegangen, was gerade für den Einzelhandel sehr wichtig ist.

Über das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit der „Spekulationssteuer“ wurde bereits berichtet. Doch zeigt sich immer deutlicher – und dies nun auch für die Finanzverwaltung – dass das Urteil auch in spätere Jahre ausstrahlt. Deshalb stellen wir die aktuelle Lage und den Handlungsbedarf für die einzelnen Veranlagungszeiträume dar.

In der Rubrik „Für Hauseigentümer“ wird auf die Frage der Berücksichtigung von Schuldzinsen bei dem Erwerb oder der Errichtung gemischt genutzter Gebäude eingegangen. In diesen Fällen ergibt sich ein ganz erhebliches Steuersparpotenzial.

Für eventuelle Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Friedrich Trautmann
WP/StB

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Wieder drohende Abschaffung der Eigenheimzulage
- 2 Rechnungsaufbewahrungs- und Rechnungsausstellungspflichten nach dem Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit
- 3 Gesetzesänderung: Entlastungsbetrag für Alleinerziehende
- 4 Gesetzesänderung: Vereinfachungen bei der Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Fördervereinen
- 5 "Eigenprovisionen" unterliegen nicht der Einkommensteuer
- 6 Schenkungsteuer bei vorzeitigem unentgeltlichem Nießbrauchsverzicht
- 7 Versorgungsrente an Schwester des Erblassers nicht als dauernde Last abziehbar
- 8 Möglichkeit der Wiederaufnahme eines Finanzgerichtsverfahrens, wenn im Verhandlungstermin wesentliche Aspekte nicht zur Sprache gekommen sind

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 10 Umsatzsteuer bei der so genannten Dienstleistungskommission
- 11 Umsatzsteuer nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer
- 12 Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft
- 13 Anforderungen an die Aufzeichnung von Bargeschäften
- 14 Steuerliche Behandlung der Praxisgebühr
- 15 Gewinnerzielungsabsicht am Ende der freiberuflichen Tätigkeit
- 16 Peripheriegeräte eines Computers als geringwertige Wirtschaftsgüter?
- 17 Grunderwerbsteuer bei Immobilienleasing
- 18 Gesetzesänderung: Verlängerung der befristeten Sonderregelung für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 19 Einschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung bei Personengesellschaften?
- 20 Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

Für Arbeitnehmer

- 21 Privater Computer als Arbeitsmittel
- 22 Gesetzesänderung: Abzugsfähigkeit von Kosten der Berufsausbildung und für ein Erststudium
- 23 Doppelte Haushaltsführung bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 24 Verfassungswidrigkeit der "Spekulationssteuer" bei Wertpapieren
- 25 Verlustrücktrag bei Spekulationsgeschäften
- 26 Verlustverrechnung bei Renten- und Lebensversicherungsmodellen
- 27 Anrechnungsverfahren bei Auslandsdividenden
- 28 Schuldzinsenabzug bei gemischt finanzierten festverzinslichen Wertpapieren

Für Hauseigentümer

- 29 Gewinnprognose bei Immobilien: Totalüberschuss schon nach 30 Jahren?
- 30 Berücksichtigung von Schuldzinsen bei Erwerb oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude
- 31 Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 32 Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Neuregelung der Gesellschafterfremdfinanzierung
- 33 Keine Abzugsfähigkeit von Beratungskosten bei fehlgeschlagener Gründung einer GmbH
- 34 Gewerbesteuerliche Behandlung eines Gewinns aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung durch zwischengeschaltete Personengesellschaft
- 35 Verwaltungsanweisung zum Tausch von GmbH-Anteilen im Privatvermögen
- 36 Verdeckte Gewinnausschüttung:
- 37 Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Gewinne und Verluste aus wesentlicher Beteiligung im Privatvermögen bei Liquidation einer GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Wieder drohende Abschaffung der Eigenheimzulage

Nunmehr gibt es wieder eine **Gesetzgebungsinitiative**, mit der die Eigenheimzulage mit Wirkung ab dem Jahr 2005 gänzlich abgeschafft werden soll. Dieses Vorhaben bedarf jedoch sowohl noch der Zustimmung des Bundestages wie auch des Bundesrates. Nach derzeitiger Lage ist nicht anzunehmen, dass diese Abschaffung die Zustimmung des von der Opposition mehrheitlich bestimmten Bundesrates erhält.

Allerdings hat die Kommission der Europäischen Gemeinschaft angekündigt, die Bundesrepublik Deutschland zu verklagen, da einzelne Bestimmungen des Eigenheimzulagengesetzes gegen die Grundfreiheiten (Freizügigkeit) des EU-Vertrages verstoßen. Denn bislang sind nach dem Eigenheimzulagengesetz nur unbeschränkt steuerpflichtige Personen und Wohnungen im Inland begünstigt. Vor diesem Hintergrund ist eine Abschaffung nicht unwahrscheinlich.

Hinweis:

Wie lange die derzeit noch vergleichsweise günstigen Regelungen Bestand haben werden, ist ungewiss. Jedenfalls sollten geplante Bau- bzw. Erwerbsvorhaben nach Möglichkeit **noch in 2004 begonnen bzw. realisiert werden**, um die derzeitige Eigenheimzulage noch zu sichern. Hinzuweisen ist auch auf die im Mandanten-Rundschreiben 4/2004 dargestellten Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb einer Familie.

2 Rechnungsaufbewahrungs- und Rechnungsausstellungspflichten nach dem Gesetz zur Bekämpfung der Schwarzarbeit

Verabschiedet wurde das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung. Durch das Gesetz werden erstmalig Kontrollregelungen aus verschiedenen Gesetzen inhaltlich zusammengeführt und wesentlich ergänzt. Es werden Prüfungs- und Ermittlungsrechte der zuständigen Behörden eingeführt. Sog. Nachbarschaftshilfe soll von diesen Änderungen nicht betroffen sein.

Eine wesentliche Neuerung ist, dass Unternehmer, die eine der Umsatzsteuer unterliegende Werklieferung oder sonstige Leistung **im Zusammenhang mit einem Grundstück** erbringen, verpflichtet sind, **innerhalb von sechs Monaten** nach Ausführung der Leistung eine Rechnung **auszustellen**. In diesen Fällen muss **der Leistungsempfänger** die Rechnung, einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige Unterlage zwei Jahre aufbewahren. Dies gilt für Privatpersonen und auch für Unternehmer, wenn die Leistung für den privaten Bereich erbracht wurde.

Hinweis:

Die Rechnung muss einen Hinweis auf diese Aufbewahrungsfrist enthalten, damit der Leistungsempfänger von der Aufbewahrungspflicht erfährt.

Wird die Leistung **an einen Unternehmer** für dessen unternehmerischen Bereich erbracht, so gilt weiterhin die grundsätzlich **zehnjährige Aufbewahrungspflicht** für erhaltene Rechnungen (und für Doppel der ausgestellten Rechnungen).

Hinweis:

Die Aufbewahrungsfristen beginnen mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist.

Wird eine Leistung – auch ohne Zusammenhang mit einem Grundstück – von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, so besteht bereits nachzeitigem Recht die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung. Neu ist, dass auch in diesen Fällen die Rechnung **innerhalb von sechs Monaten** nach Ausführung der Leistung auszustellen ist.

Hinweis:

Das Gesetz trat am **1.8.2004** in Kraft. Wer vorsätzlich oder leichtfertig eine Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt oder eine Rechnung bzw. einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige

Unterlage nicht oder nicht lange genug aufbewahrt, handelt ordnungswidrig. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer **Geldbuße** geahndet werden.

3 **Gesetzesänderung: Entlastungsbetrag für Alleinerziehende**

Die gerade erst verabschiedete Regelung zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird neu gefasst. Damit wird der Kritik an der bisherigen Fassung der Vorschrift in weiten Teilen Rechnung getragen. Der **Entlastungsbetrag von 1 308 €** bleibt unverändert. Er wird nur allein stehenden Steuerpflichtigen gewährt, wenn zu ihrem Haushalt ein Kind gehört. Ein steuerlich hiernach begünstigtes Kind liegt vor, wenn hierfür Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag gewährt wird. Auf das **Alter des Kindes** kommt es nicht mehr an, so dass auch Kinder berücksichtigt werden, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, für die dem Steuerpflichtigen aber ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, beispielsweise weil sich das Kind noch in der Schul- oder Berufsausbildung befindet. Der Begriff des „Alleinstehenden“ wird weiter als bisher definiert.

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird im Lohnsteuerabzugsverfahren durch die Gewährung der Steuerklasse II berücksichtigt. Aus Fürsorgeerwägungen sollte der Arbeitgeber die Arbeitnehmer über die erneute Gesetzesänderung informieren.

Bei Ausstellung der **Lohnsteuerkarten 2004** durch die Gemeinden im Herbst 2003 wurde die Steuerklasse II noch nach dem damals geltenden Recht (Haushaltsfreibetrag) eingetragen. Durch die erste Gesetzesänderung wurde der Kreis der Steuerpflichtigen mit der Steuerklasse II viel enger als bisher gefasst. Wurde aufgrund der zunächst verabschiedeten Rechtslage die Steuerklasse II nicht gewährt, liegen die Gewährungs Voraussetzungen nunmehr aber vor, kann die Steuerklasse erneut geändert werden.

Für den Vermerk auf der **Lohnsteuerkarte 2005** ist zu beachten, dass der Arbeitnehmer vor dem 20.9.2004 schriftlich gegenüber der Gemeinde erklären muss, dass die Voraussetzungen für die Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende vorliegen. Liegt der Gemeinde keine Erklärung vor, hat sie die ungünstigere Steuerklasse I zu vermerken. Zudem ist das Finanzamt zu informieren, dass keine Erklärung abgegeben wurde. Damit soll erreicht werden, dass bereits unterjährig Lohnsteuer vom Arbeitnehmer nachgefordert wird.

4 **Gesetzesänderung: Vereinfachungen bei der Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Fördervereinen**

Nach einer Änderung des Gemeinnützigkeitsrechts waren Körperschaften, die lediglich Mittel zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke durch eine andere Körperschaft beschaffen (sog. **Fördervereine**), nur dann gemeinnützig und konnten entsprechend steuerabzugsfähige Spendenbescheinigungen ausstellen, wenn auch die geförderte Körperschaft gemeinnützig war. Diese Änderung erfolgte, um Missbräuche zu bekämpfen, ging allerdings über dieses Ziel deutlich hinaus. Jedenfalls waren auch Fördervereine für staatliche Museen, Theater und zoologische Gärten oder auch von Kindergärten betroffen. Bei diesen Einrichtungen bereitete die Feststellung der Gemeinnützigkeit vielfach Schwierigkeiten.

Nunmehr wurde das Gesetz erneut geändert. Soweit Fördervereine Gelder für öffentliche Einrichtungen sammeln, können diese Fördervereine steuerlich abzugsfähige Spenden empfangen, auch wenn die geförderte Körperschaft selbst nicht die formalen Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllt. Für die geförderte Körperschaft bedeutet dies einen deutlich geringeren Verwaltungsaufwand.

5 **„Eigenprovisionen“ unterliegen nicht der Einkommensteuer**

Der Abschluss von Lebensversicherungen wird von Versicherungsvertretern nicht selten dadurch gefördert, dass diese einen Teil der ihnen von den Versicherungsunternehmen zustehenden Provision an den Versicherungsnehmer weiterleiten. Solche **vom Versicherungsnehmer vereinnahmten Provisionen** bei Abschluss einer eigenen Versicherung werden auch als „Eigenprovisionen“ bezeichnet.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 2.3.2004 (Aktenzeichen IX R 68/02) – in Abgrenzung zur bisherigen Rechtsprechung – entschieden, dass die beim

Versicherungsnehmer zugeflossenen Provisionsanteile (im Urteilsfall immerhin 13 000 DM und 180 000 DM) keine Einkünfte darstellen, welche der Einkommensteuer unterliegen.

6 Schenkungsteuer bei vorzeitigem unentgeltlichem Nießbrauchsverzicht

Wird Vermögen bereits zu Lebzeiten auf die nächste Familiengeneration übertragen (sog. vorweggenommene Erbfolge), dann behält sich nicht selten der Schenker die Erträge aus dem übertragenen Vermögen vor, um im Alter abgesichert zu sein. Zivilrechtlich erfolgt dies durch das Instrument des **Nießbrauchs**. Wird nun später auf das Nießbrauchsrecht unentgeltlich verzichtet, z.B. weil das Vermögen veräußert werden soll, was regelmäßig nur unbelastet geschehen kann, so stellt der Verzicht auf das Nießbrauchsrecht eine **weitere Schenkung** dar. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 17.3.2004 (Aktenzeichen II R 3/01) betont. Bislang war die Behandlung des unentgeltlichen vorzeitigen Nießbrauchsverzichts umstritten.

Allerdings wirkt sich dieses Urteil in vielen Fällen durchaus positiv aus, da der Bundesfinanzhof ausdrücklich eine **doppelte schenkungsteuerliche Erfassung** des Nießbrauchsrechts **abgelehnt** hat. Die Vermeidung einer doppelten schenkungsteuerlichen Erfassung des Nießbrauchsrechts erfolgt dadurch, dass der Wert der Belastung durch den Nießbrauch zwar bei der Übertragung des Vermögens nicht steuermindernd berücksichtigt werden kann, dafür aber im Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchsrechts der sich zu diesem Zeitpunkt ergebende Wert dieses Nießbrauchsrechts um den Wert des Nießbrauchsrechts im Zeitpunkt der ursprünglichen Schenkung vermindert wird. So wird im Ergebnis nur die zwischenzeitliche Werterhöhung des Nießbrauchs besteuert.

Hinweis:

Im Ergebnis führt dies häufig dazu, dass die Ablösung des Nießbrauchsrechts zwar der Steuer unterliegt, jedoch tatsächlich keine Steuer anfällt. Allerdings kann dies nur für den Einzelfall berechnet werden, was dringend im Vorfeld einer solchen Entscheidung für einen Verzicht auf das Nießbrauchsrecht geschehen sollte.

Durchaus sind auch Fälle denkbar, in denen die Übertragung des Vermögens unter Nießbrauchsvorbehalt mit vorzeitiger Ablösung der dann teilweise gestundeten Schenkungsteuer und alsbaldigem Verzicht auf das Nießbrauchsrecht zu einer **geringeren Steuer** führt, als die unmittelbare Übertragung des unbelasteten Vermögens.

7 Versorgungsrente an Schwester des Erblassers nicht als dauernde Last abziehbar

Auf Grund einer vorweggenommenen Erbfolge, einer Erbeinsetzung oder auch eines Vermächnisses kann Vermögen übertragen werden gegen Zahlung von Versorgungsleistungen an einen Dritten. Der Bundesfinanzhof hatte über einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Erbe auf Grund eines Vermächnisses **an die Schwester des Erblassers** eine Versorgungsrente zu zahlen hatte. Von einem Vermächnis wird dann gesprochen, wenn ein Erblasser durch Verfügung von Todes wegen Vermögen einem anderen zuwendet, ohne ihn als Erben einzusetzen. Mittels eines Vermächnisses können weichende Erben, aber auch Dritte bedacht werden, ohne dass diese als Erben eingesetzt werden müssen. Darüber hinaus dient dieses Instrument oftmals einem Interessenausgleich dann, wenn ein Erbe im Erbfall vergleichsweise umfangreich bedacht wird und zum Ausgleich anderen zum Beispiel eine Versorgungsrente zahlen muss.

Die Frage im Urteilsfall vom 26.11.2003 (Aktenzeichen X R 11/01) war, ob die dem Erben auferlegten Rentenzahlungen bei diesem als dauernde Last steuerlich abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hat die steuerliche Abziehbarkeit dieser Zahlungen verneint. Eine Abzugsfähigkeit ist unter weiteren Voraussetzungen nämlich nur dann möglich, wenn der Empfänger der Bezüge zum so genannten **Generationennachfolge-Verbund** gehört. Dieser umfasst grundsätzlich nur gegenüber dem Erblasser pflichtteilsberechtigten Personen.

8 Möglichkeit der Wiederaufnahme eines Finanzgerichtsverfahrens, wenn im Verhandlungstermin wesentliche Aspekte nicht zur Sprache gekommen sind

Ein Verfahren vor einem Finanzgericht bedeutet im Falle einer mündlichen Verhandlung für den Steuerpflichtigen eine ungewohnte Situation und nicht selten ergibt sich ein nicht erwarteter Verlauf der Verhandlung. Fallen dem Steuerpflichtigen nach Schluss der mündlichen

Verhandlung noch wichtige Aspekte ein, die nicht vorgetragen wurden, so kann bis zur Verkündung oder Zustellung des Urteils ein Schriftsatz mit den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen an das Gericht nachgereicht werden. Das Finanzgericht muss dann prüfen, ob eine **Wiedereinsetzung der mündlichen Verhandlung** geboten erscheint und ggf. die neu vorgetragenen Tatsachen würdigen.

Eine Wiedereinsetzung der mündlichen Verhandlung ist nicht nur dann geboten, wenn grundlegende Verfahrensfehler geltend gemacht werden können, sondern beispielsweise auch dann, wenn ein Beteiligter in der Verhandlung mit Fragen und Hinweisen überrascht wurde, zu denen er nicht sofort Stellung nehmen konnte oder wenn die Verhandlung lückenhaft war.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

a) Ablauf der Übergangsfrist zum 30.6.2004

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 wurde die sog. Rechnungsrichtlinie der Europäischen Union in nationales Recht umgesetzt. Nach Ablauf der von der Finanzverwaltung gewährten Übergangsfrist sind die Neuregelungen jetzt zwingend mit Wirkung ab dem 1.7.2004 zu beachten.

Die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Rechnung ist außerordentlich groß. Dem Empfänger der Leistung wird der **Vorsteuerabzug nur dann gewährt**, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt. Beim leistenden Unternehmer selbst ergeben sich zunächst keine unmittelbaren steuerlichen Wirkungen. Jedoch ist dieser gesetzlich verpflichtet, dem Leistungsempfänger eine ordnungsgemäße Rechnung auszustellen. Stellt sich heraus, dass die Rechnung Mängel aufweist, so kann der Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer eine berichtigte Rechnung verlangen. Soweit der leistende Unternehmer dieser Forderung nicht nachkommen will oder kann, besteht die Gefahr einer Schadensersatzpflicht, so dass die Nichtgewährung des Vorsteuerabzugs letztlich den leistenden Unternehmer wirtschaftlich belasten kann.

Über die geänderten Anforderungen an die Rechnungsausstellung haben wir bereits im Mandanten-Rundschreiben „Extra-Information zum Steueränderungsgesetz 2003“ (Dezember 2003) informiert. Besonders hinzuweisen ist aber auf die zwei im Folgenden besprochenen Aspekte, welche nun durch ein ergänzendes Schreiben der Finanzverwaltung vom 3.8.2004 (Aktenzeichen IV B 7 – S 7280a – 145/04) nochmals aufgegriffen wurden.

b) Angabe des Zeitpunkts der Leistung oder der Vereinnahmung

Soweit mit einer Rechnung über eine bereits erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, ist zwingend der Leistungszeitpunkt anzugeben. Möglich ist insoweit der Hinweis z.B. auf einen Lieferschein, was allerdings erfordert, dass in die Rechnung ein eindeutiger und leicht nachvollziehbarer Verweis darauf aufgenommen wird. Bei der Angabe des Zeitpunktes der Leistung reicht die Angabe des **Kalendermonats** aus, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

c) Angabepflicht für vereinbarte Entgeltsminderungen

Besonders hinzuweisen ist auf die Neuregelung, welche vorschreibt, dass in der Rechnung anzugeben ist „... jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist“.

Wird beispielsweise ein **Zahlungsskonto** vereinbart, so müsste hierauf in der Rechnung hingewiesen werden mit einer Formulierung, die wie folgt lauten könnte: „2 % Skonto bei Zahlung bis ...“. Nicht erforderlich ist der Ausweis des Skontobetrages und der entsprechenden Umsatzsteuer in Euro.

Die Vermerkpflcht von vereinbarten Entgeltminderungen gilt auch bei anderen Vereinbarungen, wie **Jahresboni, Jahresrabatten, Rückvergütungen oder Ähnlichem**, jedenfalls soweit diese im Voraus vereinbart worden sind. Auch dann müssen die vereinbarten Entgeltminderungen in der Rechnung benannt werden. Soweit die Entgeltminderungen in der Rechnung selbst nicht offen gelegt werden können oder sollen, kann alternativ in der Rechnung auch auf die mit dem Kunden getroffene Vereinbarung verwiesen werden. Eine solche Formulierung könnte wie folgt lauten: „Es ergeben sich Entgeltminderungen auf Grund von Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“, „Entgeltminderungen ergeben sich aus unseren aktuellen Rahmen- und Konditionsvereinbarungen“ oder „Es bestehen Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“. Nach den gesetzlichen Anforderungen muss ein solcher Verweis eindeutig und leicht nachvollziehbar sein. Dies soll dann gegeben sein, wenn die Dokumente über die Entgeltminderungsvereinbarung in Schriftform sowohl beim leistenden Unternehmer als auch beim Leistungsempfänger vorhanden sind und auf Nachfrage ohne Zeitverzögerung bezogen auf die jeweilige Rechnung vorgelegt werden können. Des Weiteren wird durch einen solchen „Querverweis“ diese Vereinbarung zu einem Bestandteil der umsatzsteuerlichen Rechnung. Das bedeutet, dass diese **Vereinbarung über einen Zeitraum von zehn Jahren aufbewahrt** werden und auf Verlangen der Finanzverwaltung zugänglich gemacht werden muss.

Die Berichtigung des Steuerbetrages ist durch den leistenden Unternehmer für den Zeitpunkt vorzunehmen, in dem sich die Minderung der Bemessungsgrundlage durch Inanspruchnahme des Skontos oder die Gewährung des Bonus oder des Rabattes verwirklicht. In diesem Zeitpunkt ist dann auch der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger zu berichtigen. Eine Abrechnung oder ein anderer Belegaaustausch ist bei der Inanspruchnahme des Skontos oder der Gewährung des Rabatts oder des Bonus aus umsatzsteuerlicher Sicht grundsätzlich nicht erforderlich.

10 Umsatzsteuer bei der so genannten Dienstleistungskommission

a) Grundsätze der Neuregelung

Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 sind Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung der so genannten Dienstleistungskommission eingetreten. Eine Dienstleistungskommission liegt dann vor, wenn **ein Unternehmer im eigenen Namen und für fremde Rechnung eine Dienstleistung einkauft oder verkauft**. Nach der ab 1.1.2004 geltenden Neuregelung werden der Leistungseinkauf und der Leistungsverkauf gleich behandelt.

b) Leistungseinkaufskommission

Beispiel 1:

Der im Inland ansässige Spediteur G besorgt für den im Inland ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die inländische Beförderungsleistung eines Gegenstandes von München nach Berlin. Die Beförderungsleistung selbst bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C.

Lösung: Da G in die Erbringung einer Beförderungsleistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht. Damit erbringt C an G eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung. G hat gegenüber B ebenfalls eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung abzurechnen.

Beispiel 2:

Spediteur G besorgt für den in Frankreich ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die Beförderung eines Gegenstandes von Paris nach München. Die Beförderungsleistung selbst bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C. G und C verwenden jeweils ihre deutsche, B seine französische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Lösung: C erbringt an G eine in Deutschland steuerbare Beförderungsleistung. G hat gegenüber B eine in Frankreich steuerbare Beförderungsleistung abzurechnen.

c) Leistungsverkaufskommission

Beispiel 1:

Der im Inland ansässige Eigentümer E eines im Inland belegenen Ferienhauses beauftragt G mit Sitz im Inland im eigenen Namen und für Rechnung des E, Mieter für kurzfristige Ferienaufenthalte in seinem Ferienhaus zu besorgen.

Lösung: Da G in die Erbringung kurzfristiger steuerpflichtiger Vermietungsleistungen eingeschaltet wird und dabei in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gelten die Leistungen als an ihn und von ihm erbracht. Die Vermietungsleistungen des E an G sind im Inland als kurzfristige Vermietungsleistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. G erbringt umsatzsteuerpflichtige Vermietungsleistungen an die Mieter.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch befindet sich das Ferienhaus des E in Belgien.

Lösung: Die Vermietungsleistungen des E an G und die des G an die Mieter erfolgen umsatzsteuerlich in Belgien (Belegenheitsort) und sind nach belgischem Recht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

11 Umsatzsteuer nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

Im Mandanten-Rundschreiben 4/2004 wurde darauf hingewiesen, dass aufgrund der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Grundstücksgeschäften die Umsatzsteuer möglicherweise nicht mehr Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist. Diese Auffassung wurde nun durch Schreiben des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 22.6.2004 (Aktenzeichen 3 – S – 4521/24) bestätigt. Da im Falle eines durch Option umsatzsteuerpflichtigen Grundstückserwerbs der Erwerber zwingend Schuldner der Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt ist, ist diese **Umsatzsteuer nicht mehr Bestandteil der grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungen**, da sie nicht dem Veräußerer gegenüber geschuldet wird. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht stellt damit keinen grunderwerbsteuerlichen Nachteil mehr dar.

12 Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft

Hinzuweisen ist auf ein von der Finanzverwaltung mit Datum vom 13.7.2004 (Aktenzeichen IV B 7 – S 7270 – 3/04) herausgegebenes Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft. Dargestellt werden die für den Unternehmer wichtigsten Grundsätze der Umsatzbesteuerung von Bauleistungen. Dieses Merkblatt kann zwar eine Beratung über umsatzsteuerliche Sachverhalte nicht ersetzen, stellt aber für die tägliche Arbeit eine **sinnvolle Arbeitshilfe** dar. Eingegangen wird z.B. auf

- die umsatzsteuerlichen Auswirkungen des einkommensteuerlichen Steuerabzugs bei Bauleistungen,
- die Ausstellung von Rechnungen und den Vorsteuerabzug bei Voraus- und Abschlagszahlungen,
- die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

13 Anforderungen an die Aufzeichnung von Bargeschäften

a) Bedeutung der Kassenführung

Bei Unternehmen, deren Einnahmen fast ausschließlich über die Kasse erzielt werden, insbesondere also beim Einzelhandel oder bei kleineren Dienstleistungsunternehmen, ist einer ordnungsgemäßen Kassenführung ein hohes Gewicht beizumessen. Weist die Kassenführung Mängel auf, so kann die Finanzverwaltung **Zuschätzungen** vornehmen, also den der Besteuerung zu Grunde zu legenden Gewinn erhöhen. Basis dieser Zuschätzungen sind dann oftmals die Richtsatzsammlungen der Finanzverwaltung, also Branchenvergleichskennziffern.

b) „Kassensturzfähigkeit“ der Aufzeichnungen

Nach den gesetzlichen Aufzeichnungsvorschriften müssen die Kasseneinnahmen und -ausgaben **täglich aufgezeichnet** werden. Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es jederzeit möglich ist, den Kassen-Sollbestand nach den Aufzeichnungen mit dem Kassen-Istbestand zu vergleichen (so genannte „Kassensturzfähigkeit“). Dies ist nur dann gewährleistet, wenn entweder die den Kasseneinnahmen zu Grunde liegenden Verkaufsquittungen, Rechnungen oder sonstige Belege aufbewahrt werden oder aber wenn regelmäßiges Zählen des Kassenbestandes erfolgt, um den Buchbestand mit dem Istbestand der Kasse abzugleichen.

Insbesondere dann, wenn die Bareinnahmen eines Tages durch einen „Kassenbericht“ ermittelt werden, also durch den Abgleich von Kassenanfangs- und Kassenendbestand unter Hinzurechnung der aus der Kasse geleisteten Zahlungen rechnerisch ermittelt werden, ist die **tägliche Feststellung des Kassenbestandes** unentbehrlich.

Nicht ausreichend ist jedenfalls eine rein rechnerische Fortschreibung des Kassenbestandes, wie das Finanzgericht des Saarlandes in dem rechtskräftigen Urteil vom 24.9.2003 (Aktenzeichen 1 K 246/00) betonte. Im Urteilsfall waren die Kassenblätter allerdings auch in anderer Hinsicht nicht ordnungsgemäß – es erfolgten Streichungen, Radierungen usw. – und es wurden an einzelnen Tagen Minusbestände für die Kasse ausgewiesen.

c) Erleichterungen hinsichtlich der notwendigen Einzelaufzeichnungen

Grundsätzlich ist jeder einzelne Geschäftsvorfall zu belegen und aufzuzeichnen. Bei Bargeschäften im Einzelhandel kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes allerdings auf Einzelaufzeichnungen verzichtet werden, wenn Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden. Laut einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.4.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0315 – 9/04) sind aber Einzelaufzeichnungen bei Bargeschäften mit einem Wert ab 15 000 € stets erforderlich.

14 Steuerliche Behandlung der Praxisgebühr

Das Bundesfinanzministerium hat sich mit Schreiben vom 25.5.2004 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2130 – 7/04) zur steuerlichen Behandlung der Praxisgebühr geäußert. Danach stellt die vom Versicherten zu zahlende Praxisgebühr beim Arzt, Zahnarzt oder Psychotherapeuten eine Betriebseinnahme und **keinen durchlaufenden Posten** dar.

Die zeitliche Erfassung der Betriebseinnahme richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen. So ist bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung die Einnahme im **Zeitpunkt des Zuflusses** zu erfassen. Zu beachten ist, dass auch für steuerliche Zwecke die vereinnahmte Praxisgebühr vollständig, richtig und zeitnah (regelmäßig täglich) aufzuzeichnen ist.

15 Gewinnerzielungsabsicht am Ende der freiberuflichen Tätigkeit

Eine freiberufliche Tätigkeit ist einkommensteuerlich nur dann relevant, wenn eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Von Bedeutung ist diese Frage dann, wenn bei der freiberuflichen Tätigkeit über einen längeren Zeitraum Verluste erwirtschaftet werden. Eine **Verrechnung dieser Verluste** mit anderen positiven Einkünften ist nur dann möglich, wenn für die freiberufliche Tätigkeit die Gewinnerzielungsabsicht bejaht wird.

Die Gewinnerzielungsabsicht ist anhand einer **Gewinnprognose** zu überprüfen. Bei einer neu begonnenen Tätigkeit umfasst diese Gewinnprognose grundsätzlich die gesamte Dauer der Tätigkeit. **Anlaufverluste** sind also dann unschädlich, wenn diese durch spätere Gewinne voraussichtlich wieder ausgeglichen werden. Hierbei ist auch ein eventueller Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zu berücksichtigen, allerdings nur dann, wenn dieser steuerlich erfasst wird.

Bei einer gewinnerzielenden Tätigkeit, die erst nach Jahren in die Verlustzone gerät, umfasst eine solche Gewinnprognose nur noch die **verbleibenden Jahre** bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 26.2.2004 (Aktenzeichen IV R 43/02) herausgestellt. In dem zu entscheidenden Fall ging es um einen niedergelassenen Arzt, welcher nach Erkrankung und aus Altersgründen fortlaufend ansteigende jährliche Verluste erzielte. Trotz permanent erheblichen Umsatzrückgangs wurden die Ehefrau und die Tochter weiter mit gleich bleibend hohen Kosten beschäftigt, was ursächlich für den Eintritt der Verluste war.

In diesem Urteilsfall war die Gewinnprognose für die verbleibenden Jahre bis zur Aufgabe der Tätigkeit negativ. In der wirtschaftlich nicht mehr vertretbaren Weiterbeschäftigung der Familienangehörigen sah der Bundesfinanzhof persönliche Beweggründe für die Fortführung der Tätigkeit. Somit bestätigt sich die Rechtsprechung, wonach eine ehemals einkünfterzielende

freiberufliche Tätigkeit nach Krankheit oder im Alter in eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit („Liebhaberei“) umschlagen kann, wenn sich abzeichnet, dass künftig keine positiven Einkünfte mehr erzielt werden können und für die Fortführung der Tätigkeit persönliche Beweggründe erkennbar sind.

Hinweis:

In einer solchen Phase ist die **Dokumentation** der Verlustursachen, der eingeleiteten Maßnahmen zum Entgegenwirken gegen diese Verluste und der zukünftig zu erwartenden Ergebnisse besonders wichtig.

16 Peripheriegeräte eines Computers als geringwertige Wirtschaftsgüter?

Computer-Peripheriegeräte, wie Monitor, Drucker, Scanner oder Speichermedien verfügen regelmäßig über Standardschnittstellen, welche es erlauben, diese Geräte auch an anderen Computern zu verwenden. Der Bundesfinanzhof hatte die Frage zu entscheiden, ob solche Geräte als geringwertige Wirtschaftsgüter eingestuft werden können. Dies erfordert einen Wert von maximal 410 € (ohne Umsatzsteuer) und daneben eine selbständige Nutzbarkeit. Die Einstufung als geringwertige Wirtschaftsgüter hätte den Vorteil, dass die Anschaffungskosten im Erwerbsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können, wohingegen ansonsten lediglich eine Verteilung über die voraussichtliche Nutzungsdauer (regelmäßig drei Jahre) erfolgen kann.

Mit Urteil vom 19.2.2004 (Aktenzeichen VI R 135/01) hat der Bundesfinanzhof die **Einstufung solcher Geräte als geringwertige Wirtschaftsgüter grundsätzlich abgelehnt**, weil sie auf ein technisches Zusammenwirken in einer PC-Anlage ausgelegt sind und bei einer Trennung von den übrigen Geräten regelmäßig ihre eigene Nutzungsfähigkeit verlieren. **Ausnahmen** sieht das Gericht nur für solche Geräte, welche auch unabhängig von dem Computer genutzt werden können, wie z.B. Drucker/Fax-Kombinationsgeräte.

Anzumerken ist, dass vor dem Hintergrund der technischen Entwicklung dieses Urteil als problematisch angesehen werden muss.

17 Grunderwerbsteuer bei Immobilienleasing

Investitionen in betrieblich genutzte Gebäude werden aus Finanzierungsgesichtspunkten häufig in Form eines **Immobilienleasings** getätigt. Hierbei werden regelmäßig langfristige Verträge über die Nutzung der gewerblichen Flächen abgeschlossen, verbunden mit einem Ankaufsrecht nach Beendigung der Nutzungsverhältnisse. Der Abschluss eines Immobilienleasings kann trotz fehlendem zivilrechtlichen Eigentumswechsel **Grunderwerbsteuer** in erheblichem Umfang auslösen. Jüngst hatte das Finanzgericht Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 26.2.2003 (Aktenzeichen 5 K 7923/98, rkr.) über einen solchen Fall entschieden.

Kernfrage bei der Entscheidung, ob Grunderwerbsteuer anfällt, ist die Frage, ob dem Mieter (Leasingnehmer) durch die Ausgestaltung der Verträge **Einwirkungsmöglichkeiten auf den Substanzwert** des Grundstücks gewährt werden. Ist dies zu bejahen, gleicht die Stellung des Leasingnehmers der eines Eigentümers und es fällt Grunderwerbsteuer an. Gleicht die Stellung des Leasingnehmers dagegen eher der eines typischen Mieters, so fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Für eine Quasi-Eigentümerstellung und damit für die Grunderwerbsteuerpflicht sprechen z.B. umfangreiche Belastungsbefugnisse und weitreichende Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich des Grundstücks, die Vereinbarung einseitiger Kündigungsrechte des Leasingnehmers, die Vereinbarung eines symbolischen Kaufpreises nach Beendigung des Leasingverhältnisses, die Möglichkeit der uneingeschränkten Untervermietung und die dingliche Sicherung des Ankaufsrechts.

Gegen eine Quasi-Eigentümerstellung und damit gegen die Grunderwerbsteuerpflicht sprechen z.B. umfangreiche Kontroll-, Gestaltungs- und Belastungsrechte des zivilrechtlichen Eigentümers, von der Zustimmung des Eigentümers abhängige Untervermietungsrechte, Kündigungsrechte des Eigentümers, z.B. bei Insolvenz oder Zahlungsverzug des Leasingnehmers und die Vereinbarung eines marktgerechten Kaufpreises nach Beendigung des Nutzungsverhältnisses.

Hinweis:

Schon kleine Details in der rechtlichen Ausgestaltung des Leasingvertrages können über die Grunderwerbsteuerpflicht entscheiden. Somit ist bei der Formulierung bzw. Prüfung der Verträge große Sorgfalt angebracht. Bei Unklarheiten kann auch die Einholung einer verbindlichen Auskunft bei der Finanzverwaltung sinnvoll sein.

18 Gesetzesänderung: Verlängerung der befristeten Sonderregelung für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten

Nach dem geltenden Umsatzsteuerrecht entsteht die Umsatzsteuer regelmäßig mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird. In bestimmten Fällen kann auf Antrag des Steuerpflichtigen das Finanzamt gestatten, die Umsatzsteuer nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen, was bedeutet, dass die Umsatzsteuer erst dann entsteht, wenn das Entgelt von dem Leistungsempfänger vereinnahmt worden ist. Die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten bringt regelmäßig erhebliche **Liquiditätsvorteile**.

Die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten kann beantragt werden von Unternehmern, die von den Finanzbehörden von der Verpflichtung, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, befreit sind, und von Freiberuflern. Entsprechendes gilt auch, wenn der speziell ermittelte Gesamtumsatz des Unternehmens im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 125 000 € betragen hat.

Für die **neuen Bundesländer** gilt eine erhöhte Umsatzgrenze von 500 000 €. Diese erhöhte Umsatzgrenze war bislang bis zum 31.12.2004 befristet. Sie wurde nun um zwei Jahre bis zum 31.12.2006 verlängert.

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

19 Einschränkung der Gesellschafterfremdfinanzierung bei Personengesellschaften?**a) Grundsätzliche Ausstrahlung der Neuregelungen bei Kapitalgesellschaften**

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von **Zinsen auf Gesellschafterdarlehen** wurde ab 2004 bei Kapitalgesellschaften ganz einschneidend eingeschränkt. Zu dieser in der Praxis für mittelständische Kapitalgesellschaften äußerst bedeutsamen Neuregelung hat nunmehr die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 15.7.2004 (Aktenzeichen IV A 2 – S 2742a – 20/04) Stellung genommen. Auf dieses Schreiben soll an dieser Stelle nicht im Detail eingegangen werden. Jedoch strahlt diese Neuregelung für Kapitalgesellschaften in bestimmten Fällen auch auf Personengesellschaften aus, wozu sich auch die Finanzverwaltung äußert.

Zunächst betont die Finanzverwaltung, dass die angesprochene Regelung aus dem - Körperschaftsteuerrecht entsprechend gilt, wenn das **Fremdkapital einer Personengesellschaft überlassen** wird, an der eine Kapitalgesellschaft allein oder zusammen mit ihr nahe stehenden Personen unmittelbar oder mittelbar **zu mehr als 25 % beteiligt** ist. In diesen Fällen können Vergütungen für Fremdkapital steuerlich der Abzug verwehrt und diese als verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft werden, wenn die Personengesellschaft nicht nur kurzfristig Fremdkapital von einem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft erhalten hat und dieser Anteilseigner an der Kapitalgesellschaft zu mindestens 25 % beteiligt ist. Gleiches kann auch dann gelten, wenn die Personengesellschaft die Fremdmittel von einem Dritten, wie beispielsweise einer Bank, erhalten hat und dieser Dritte auf den Anteilseigner der Kapitalgesellschaft z.B. mittels einer Bürgschaft oder Grundschuld zurückgreifen kann.

b) Keine Problematik bei der „klassischen“ GmbH & Co. KG

Die gesetzlichen Verschärfungen hinsichtlich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften haben allerdings nur dann Auswirkungen auf Personengesellschaften, wenn eine Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft vermögensmäßig beteiligt ist. Bei der klassischen GmbH & Co. KG ist regelmäßig die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt, sondern deren Stellung beschränkt sich auf die des vollhaftenden Gesellschafters. Aus der Tatsache, dass in diesen Fällen die Komplementär-GmbH am Vermögen der KG nicht beteiligt ist, folgt aber auch, dass die verschärften Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung grundsätzlich keine Anwendung finden, wenn gleichzeitig keine wesentlich (mehr als 25 %) beteiligten Kapitalgesellschaften als Kommanditisten an der Personengesellschaft beteiligt sind.

20 Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

Der Gewerbesteuer unterliegen gewerbliche Einkünfte. Ausnahmsweise gilt dies aber auch für Einkünfte aus einer rein vermögensverwaltenden Personengesellschaft (z.B. die Vermietung und Verpachtung von Immobilien oder die Anlage von Kapitalvermögen), wenn diese Personengesellschaft als „gewerblich geprägt“ gilt. Diese Voraussetzungen sind regelmäßig bei der in typischer Weise ausgestalteten GmbH & Co. KG gegeben.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 20.11.2003 (Aktenzeichen IV R 5/02) klargestellt, dass die im Einkommensteuergesetz verankerte Annahme, dass eine solche Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, zur Folge hat, dass insoweit auch die Einkünfte aus der eigentlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der Gewerbesteuer unterliegen. Die Gewerbesteuerpflicht beginne mit der Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit. Auch brauchen die weiteren Voraussetzungen, die an einen Gewerbebetrieb gestellt werden (z.B. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr), nicht erfüllt zu sein. So führt auch die Nutzungsüberlassung an einen Gesellschafter zur Gewerbesteuerpflicht.

Hinweis:

Anzumerken ist, dass die Einstufung als „gewerblich geprägte“ Gesellschaft durch Gestaltungen vermieden werden kann, wenn beispielsweise eine natürliche Person als geschäftsführender Kommanditist eingesetzt wird. Dies wäre für den Einzelfall sorgfältig mit allen Konsequenzen zu prüfen. Des Weiteren ist die effektive Mehrbelastung durch die Gewerbesteuerpflicht nach Einführung der Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer regelmäßig nicht sehr hoch.

Für Arbeitnehmer

21 Privater Computer als Arbeitsmittel

Bislang wurde – insbesondere von der Finanzverwaltung – die Auffassung vertreten, dass ein Werbungskostenabzug bei zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die sowohl privat als auch beruflich genutzt werden, nur in Ausnahmefällen möglich sei (Aufteilungsverbot).

Der Bundesfinanzhof ist mit Urteil vom 19.2.2004 (Aktenzeichen VI R 135/01) hinsichtlich gemischt genutzter häuslicher Computer von dem allgemeinen Aufteilungsverbot abgewichen. Der Bundesfinanzhof hält es auch aus Vereinfachungsgründen für vertretbar, typisierend und pauschalierend von einer jeweils hälftigen beruflichen und privaten Nutzung des PC auszugehen. Eine höhere berufliche Nutzung ist dagegen vom Steuerpflichtigen, eine höhere private Nutzung vom Finanzamt darzulegen und zu beweisen.

Hinweis:

Die Kosten des Computers, also Abschreibungen (Anschaffungskosten verteilt auf die Nutzungsdauer von regelmäßig drei Jahren), laufende Instandhaltungen, Software und Verbrauchsmaterialien wie Disketten oder CD-Rohlinge können nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs **bei einer nicht nur unwesentlichen beruflichen Nutzung** des privaten Computers ohne weiteren Nachweis zur Hälfte als

Werbungskosten bei den Einkünften des Arbeitnehmers geltend gemacht werden. Beträgt die private, nichtberufliche Nutzung nachweislich **nicht mehr als etwa 10 %**, ist nach der Entscheidung der gesamte Aufwand abziehbar (keine Aufteilung erforderlich).

22 Gesetzesänderung: Abzugsfähigkeit von Kosten der Berufsausbildung und für ein Erststudium

Der Bundesfinanzhof hatte in mehreren aktuellen Entscheidungen Ausbildungskosten, die bislang als Kosten der privaten Lebensführung beurteilt worden sind (beschränkter Sonderausgabenabzug), zum Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug zugelassen. Entschieden wurde dies für Umschulungsmaßnahmen, für ein berufsbegleitendes erstmaliges Hochschulstudium und auch für eine erstmalige Berufsausbildung. Auf diese für den Steuerpflichtigen sehr günstige Rechtsprechung hat der Gesetzgeber nun mit Wirkung **bereits ab 2004** reagiert.

Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung** und für ein **Erststudium**, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, werden als Lebensführungskosten vom Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Für diese Aufwendungen kann nur noch eine (beschränkte) Berücksichtigung als Sonderausgaben in Betracht kommen.

Ausbildungskosten, die Gegenstand eines Dienstverhältnisses sind, werden von der Zuordnung zu Lebensführungskosten ausgenommen. Dabei handelt es sich um Aufwendungen, die Arbeitnehmern im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses entstehen. Sie werden entsprechend einer langjährigen älteren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zutreffend weiterhin als Werbungskosten behandelt. Diese Kosten dienen unmittelbar dazu, Einnahmen in einem bestehenden Dienstverhältnis zu erzielen und können daher als Werbungskosten mit den Einnahmen verrechnet werden.

Der **Sonderausgabenabzug** von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind) ist sachlich erweitert und auf einen Höchstbetrag von **4 000 € pro Kalenderjahr** angehoben worden.

Diese gesetzliche Neuregelung tritt mit Wirkung ab dem 1.1.2004 in Kraft. Da es auf den Zeitpunkt des Abflusses der Aufwendungen ankommt, fallen damit nicht nur Ausbildungen, die ab dem 1.1.2004 begonnen werden, unter die einschränkenden Abzugsvorschriften.

Hinweis:

Oftmals übernehmen Arbeitgeber im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit Kosten für ein Erststudium des Arbeitnehmers (z.B. im Bankenbereich). Gegenstand des Dienstverhältnisses ist nur die Erbringung der Arbeitsleistung zu den festgelegten Arbeitszeiten. Die Absolvierung eines Erststudiums soll den Arbeitnehmer für seine Tätigkeit weiter qualifizieren. Somit könnte – zumindest ab dem Jahr 2004 – in der Übernahme von Kosten für ein Erststudium des Arbeitnehmers rückwirkend zum 1.1.2004 steuerpflichtiger und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn vorliegen. Abzuwarten bleibt, welchen Standpunkt die Finanzverwaltung einnehmen wird.

23 Doppelte Haushaltsführung bei Arbeitnehmern ohne eigenen Hausstand

Eine doppelte Haushaltsführung und die damit einhergehenden nicht unerheblichen steuerlichen Abzugspotenziale sind nur dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes erfüllen danach die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht.

Bislang konnten auf Grund einer Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung in diesen Fällen zumindest für einen Übergangszeitraum bestimmte Kosten steuerlich geltend gemacht werden. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 30.6.2004 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2352 – 49/04) hat die Finanzverwaltung diese Billigkeitsregelung nun ab dem 1.1.2004 aufgehoben.

Hinweis:

Allerdings können auch in diesen Fällen Kosten für Heimfahrten vom auswärtigen Beschäftigungsort zum Heimatwohntort steuerlich geltend gemacht werden. Für Arbeitnehmer ohne eigenen Hausstand mit Einsatzwechselfähigkeit, die am auswärtigen Tätigkeitsort übernachten, hat die Finanzverwaltung eine Sonderregelung getroffen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

24 Verfassungswidrigkeit der „Spekulationssteuer“ bei Wertpapieren

a) Urteil des Bundesverfassungsgerichts

Im Mandanten-Rundschreiben 3/2004 hatten wir mitgeteilt, dass das Bundesverfassungsgericht die sog. Spekulationssteuer für Wertpapiere, d.h. die Einkommensteuer aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Wertpapieren, für die Jahre 1997 und 1998 für verfassungswidrig erklärt hat.

Derzeit ist noch offen, wie die Beurteilung für die Zeiträume davor und danach ausfällt, was für den Steuerpflichtigen sehr wichtig sein kann. Für jeden Einzelfall sind steuerliche Konsequenzen zu prüfen, insbesondere ob gegen Veranlagungen Einspruch eingelegt werden sollte. Auch sind strafrechtliche Konsequenzen von Interesse in den Fällen, in denen Spekulationseinkünfte bislang nicht erklärt worden sind. Dieser Aspekt wird im Folgenden auch angesprochen, kann allerdings wegen der Komplexität der Materie letztendlich nur für den Einzelfall abschließend geprüft werden.

b) Veranlagungszeiträume 1997 und 1998

Für die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 entfaltet die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9.3.2004 (Aktenzeichen 2 BvL 17/02) unmittelbare Gesetzeskraft. Erzielte Spekulationsgewinne sind also nicht steuerpflichtig. Diese Rechtsfolge hat das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.3.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 11/04) umgesetzt. Soweit ergangene Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch offen sind, sind diese zu ändern und bereits gezahlte Steuern zu erstatten. Soweit Bescheide allerdings verfahrensrechtlich nicht mehr offen sind, kommt nach der Ansicht der Finanzverwaltung eine Steuererstattung nicht in Betracht.

Soweit für diese Veranlagungszeiträume erzielte Spekulationseinkünfte bislang nicht erklärt wurden, können nach der in der Fachliteratur vertretenen Meinung wohl keine strafrechtlichen Konsequenzen drohen. Insoweit macht eine strafbefreiende Erklärung nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz auch keinen Sinn. Erfolgte bereits eine strafrechtliche Verurteilung, so besteht die Möglichkeit der Wiederaufnahme des Strafverfahrens.

c) Veranlagungszeiträume bis 1996

Das zitierte Urteil des Bundesverfassungsgerichts hatte ausdrücklich nur die Veranlagungszeiträume 1997 und 1998 zum Gegenstand. Da aber die Sach- und Rechtslage für Veranlagungszeiträume bis 1996 nicht anders war, dürfte auch insoweit von einer Verfassungswidrigkeit der Vorschrift auszugehen sein. So kann auch eine Äußerung des Bundesfinanzhofes in dem Urteil vom 1.6.2004 (Aktenzeichen IX R 35/01) verstanden werden.

Da aber für die Zeiträume bis 1996 eben insoweit noch keine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt, müssten Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden, was unter Umständen ein Einspruchs- und Gerichtsverfahren erfordert.

Für diese Veranlagungszeiträume dürften wohl auch keine strafrechtlichen Konsequenzen mehr zu ziehen sein. Allerdings ist dies nicht abgesichert. Aus diesem Grunde muss auch sehr sorgfältig geprüft werden, wie gehandelt werden soll, wenn erzielte Spekulationsgewinne in diesen Jahren bislang nicht erklärt worden sind. Es ist zu überlegen, ob „aus Sicherheitsgründen“ eine Selbstanzeige oder strafbefreiende Erklärung erfolgt und gegen die Steuerbescheide bzw. Steueranmeldungen Einspruch eingelegt werden sollte.

d) Veranlagungszeiträume ab 1999

Auch für die Veranlagungszeiträume ab 1999 hat das Bundesverfassungsgericht in dem Urteil vom 9.3.2004 keine Aussage getroffen. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.3.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 11/04) zog die Finanzverwaltung hieraus noch den

Schluss, dass insoweit keine Verfassungswidrigkeit der Rechtsnorm bestehe. Bestehende Vorläufigkeitsvermerke sollten danach aufgehoben werden. Nunmehr wurde mit Schreiben vom 19.7.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 73/04) aber bekannt gegeben, dass Einkommensteuerfestsetzungen insoweit nicht mehr vorläufig durchzuführen sind, Einspruchsverfahren in dieser Sache jedoch grundsätzlich ruhen können, bis eine höchstrichterliche Entscheidung zu diesen Zeiträumen vorliegt. Aussetzungen der Vollziehung lehnt die Verwaltung ab.

Dringend empfiehlt sich, Veranlagungen weiterhin offen zu halten. Gegen den Steuerbescheid, mit dem der vorläufige Bescheid für endgültig erklärt wird, wäre Einspruch einzulegen und es sollte ein Ruhen des Einspruchsverfahrens beantragt werden. Betreffend den Veranlagungszeitraum 1999 sind derzeit einschlägige Verfahren beim Bundesfinanzhof anhängig.

Die strafrechtliche Lage für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2003 ist bislang ungeklärt. In Anbetracht dieser Rechtsunsicherheit gilt hinsichtlich bislang nicht erklärter Einkünfte das zuvor zu den Veranlagungszeiträumen bis 1996 Gesagte.

25 Verlustrücktrag bei Spekulationsgeschäften

Der Bundesfinanzhof hat in dem oben bereits angesprochenen Urteil vom 1.6.2004 (Aktenzeichen IX R 35/01) auch zu der Frage Stellung genommen, inwieweit Spekulationsverluste aus den Jahren vor 1999 zurückgetragen und mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Unter Hinweis auf ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts zu einem früher bestandenen Verlustausgleichsverbot bei Einkünften aus sonstigen Leistungen geht der Bundesfinanzhof auch für die Spekulationseinkünfte der damaligen Zeit davon aus, dass eine einzig verfassungskonforme Auslegung des Gesetzes darin gesehen werden könne, für die Jahre vor 1999 (in diesem Jahr trat eine Gesetzesänderung ein) die unbeschränkte Verlustverrechnung und den Verlustrücktrag zuzulassen. Lediglich für die Jahre 1997 und 1998 komme dies nicht in Betracht, da die Besteuerung von Spekulationsgeschäften in diesen Jahren angesichts ihrer Verfassungswidrigkeit nicht mehr vorgenommen wird, so dass sich auch keine verrechenbaren Verluste mehr ergeben.

26 Verlustverrechnung bei Renten- und Lebensversicherungsmodellen

Nach dem Einkommensteuergesetz wird der Verlustausgleich aufgrund von Beteiligungen an Gesellschaften oder „ähnlichen Modellen“ mit anderen Einkunftsarten unterbunden, wenn hierbei die Erzielung eines steuerlichen Vorteils im Vordergrund steht. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 22.8.2001 (Aktenzeichen IV A 5 – S 2118b – 40/01) waren auch bestimmte Renten- oder Lebensversicherungsgestaltungen als Modell im Sinne der Vorschrift bezeichnet worden. Bei diesen Modellen vertreibt der Anbieter Versicherungen gegen einen fremdfinanzierten Einmalbetrag. Die Rückzahlungsmittel für das Darlehen werden über einen zuvor festgelegten Aktienfonds angespart.

Die Oberfinanzdirektion Berlin hat in einer Verfügung vom 19.1.2004 (Aktenzeichen St 125 – S 2118b – 2/03) an dieser Sichtweise festgehalten, obwohl der Bundesfinanzhof im Urteil vom 15.12.1999 (Aktenzeichen X R 23/95) zu einem Fall der Beteiligung an einem Rentenversicherungsmodell entschieden hatte, es gebe keine greifbaren Anhaltspunkte dafür, dass es dem Steuerpflichtigen um ein Steuersparmodell gegangen sei. In dem Urteil ging es um die Frage, ob überhaupt eine Einkünfteerzielungsabsicht bestanden habe. Dies sei jedoch nicht der für § 2b Einkommensteuergesetz entscheidende Ansatz, denn diese Vorschrift stelle lediglich darauf ab, dass ein steuerlicher Vorteil (u.U. auch nur zeitweilig) im Vordergrund stehe, selbst wenn die Einkünfteerzielungsabsicht gegeben sei.

27 Anrechnungsverfahren bei Auslandsdividenden

Ein aktueller Beschluss des Finanzgerichts Köln vom 24.6.2004 (Aktenzeichen 2 K 2241/02) macht Aktionären berechtigte Hoffnung auf nachträgliche Steuererstattungen, sofern Steuerveranlagungen der Jahre 2002 und zuvor noch offen sind.

Dies betrifft Anleger, die in den betreffenden Jahren Dividenden von Gesellschaften mit Sitz im Ausland (in erster Linie EG-Ausland) bezogen haben. Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln stellt es einen Verstoß gegen den EWG-Vertrag dar, wenn sich die Finanzverwaltung in Deutschland weigert, die Körperschaftsteuer, die die ausländische Gesellschaft dort bezahlt hat, hier im Inland anzurechnen. Eine solche Anrechnung ist allerdings nur solange möglich, wie in Deutschland selbst das so genannte körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren gegolten hat. Dieses ist – bis auf Ausnahmen – im Jahr 2002 ausgelaufen.

Wegen der erwähnten europarechtlichen Zweifel hat das Finanzgericht Köln die genannte Fragestellung dem Europäischen Gerichtshof vorgelegt, dem bereits ein Parallelverfahren aus Finnland zur Entscheidung vorliegt.

28 Schuldzinsenabzug bei gemischt finanzierten festverzinslichen Wertpapieren

Schuldzinsen gehören bei Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den abzugsfähigen Werbungskosten, soweit objektiv ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Kapitalüberlassung zur Nutzung besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Nutzungsüberlassung gemacht werden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 8.7.2003 (Aktenzeichen VIII R 43/01) entschieden, dass bei einem Erwerb von Anleihen zu einem unter ihrem Nominalwert liegenden Kurswert, der teilweise fremdfinanziert ist, die Kapitalanlage nicht in einen eigen- und einen fremdfinanzierten Teil aufzuteilen ist. Vielmehr seien die Schuldzinsen als solche in vollem Umfang den gesamten auf Dauer betrachteten Zinseinnahmen gegenüberzustellen. Wenn insoweit ein auch noch so geringer Überschuss der Zinseinnahmen verbleibe, sei die Einkünfteerzielungsabsicht nicht fraglich. Dies gelte auch dann, wenn die nicht steuerbaren Wertzuwächse (die sich aus der Realisierung der umlaufbedingten Kursabschläge ergeben) im Ergebnis höher sind als die erzielbaren Zinsen.

Für Hauseigentümer

29 Gewinnprognose bei Immobilien: Totalüberschuss schon nach 30 Jahren?

Fehlt bei einer Vermietungstätigkeit die Absicht, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (sog. Einkünfteerzielungsabsicht) zu erzielen, werden erzielte Verluste nicht steuermindernd anerkannt. Der Bundesfinanzhof geht in seiner ständigen Rechtsprechung bezüglich der Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich davon aus, dass ein Vermieter die Absicht hat, auf Dauer Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Hierzu bedarf es grundsätzlich keines weiteren Nachweises. Die sog. Totalüberschussabsicht wird widerlegbar vermutet.

Diesbezüglich hatte die Finanzverwaltung in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.7.1992 angeordnet, dass für die Dauer der voraussichtlichen Vermögensnutzung von Gebäuden grundsätzlich von einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 100 Jahren auszugehen ist und der Totalüberschuss in diesem Zeitraum erzielt werden muss. Zwischenzeitlich hat die Rechtsprechung in mehreren Urteilen, insbesondere betreffend die Einkünfteerzielungsabsicht bei vermieteten Ferienwohnungen, hinsichtlich des Betrachtungszeitraums auf nunmehr 30 Jahre abgestellt.

Vor diesem Hintergrund hat das Bundesfinanzministerium angekündigt, seine Verwaltungsauffassung zur Einkünfteerzielungsabsicht zu überarbeiten und ebenfalls einen **Prognosezeitraum von 30 Jahren** anzusetzen. Dies entspreche – im Einklang mit der Rechtsprechung – der Laufzeit einer üblichen Hypothekenfinanzierung. Das für Ende September 2004 angekündigte Schreiben des Bundesfinanzministeriums soll – anders als ursprünglich angekündigt – nur für Investitionen, die **nach der Veröffentlichung** getätigt werden, anzuwenden sein. Eine rückwirkende Anwendung auf alle noch offenen Fälle, die insbesondere Beteiligungen an steuersparenden geschlossenen Immobilienfonds betreffen würden, wird nicht

mehr angestrebt. Das Schreiben wird alle privaten Immobilieninvestitionen, also den Erwerb einer vermieteten Eigentumswohnung ebenso wie die Beteiligung an einem geschlossenen Immobilienfonds betreffen.

30 Berücksichtigung von Schuldzinsen bei Erwerb oder Herstellung gemischt genutzter Gebäude

Wird ein Gebäude sowohl durch Fremdvermietung zur Einkünfteerzielung als auch zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so ist es steuerlich günstiger, eingesetzte **Fremdmittel gezielt dem vermieteten Gebäudeteil zuzuordnen**, da dann die Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden können. Bislang war dies allerdings nur dann möglich, wenn die Finanzierungsmittel auch zivilrechtlich entsprechend zugeordnet waren.

Nunmehr übernimmt die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.4.2004 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2211 – 36/04) unter Aufgabe der bisher vertretenen Auffassung die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 9.7.2002, Aktenzeichen IX R 65/00). Möglich ist eine gezielte Zuordnung der Fremdmittel.

Bei der **Anschaffung eines Gebäudes** führt die gezielte Fremdfinanzierung der Anschaffungs- und Nebenkosten des vermieteten Gebäudeteiles zum optimalen Schuldzinsenabzug. Zunächst ist eine Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten auf den vermieteten und den selbst genutzten Gebäudeteil notwendig, was im Kaufvertrag geschehen sollte. Ansonsten ist eine Aufteilung nach Wohn-/Nutzflächen vorzunehmen. Die **Zuordnung der Fremdmittel** zum vermieteten Gebäudeteil muss durch eine nachvollziehbare Bezahlung des darauf entfallenden Kaufpreises mit den aufgenommenen Fremdmitteln erfolgen.

Wird ein Gebäude selbst **hergestellt** oder werden umfangreiche Sanierungsmaßnahmen getätigt, so müssen die Kosten den betreffenden zu vermietenden Gebäudeteilen zugeordnet und gesondert mit den Fremdmitteln bezahlt werden.

Die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten müssen nachweislich mit den Fremdmitteln bezahlt worden sein, z.B. über ein Notaranderkonto oder Bankkonto.

Hinweis:

Wichtig ist eine entsprechende **Finanzierungsplanung bereits vor Erwerb oder Beginn der Gebäudeherstellung**. Wird von der Möglichkeit einer gezielten Zuordnung der Fremdmittel kein Gebrauch gemacht, so erfolgt eine – regelmäßig nach Maßgabe der Nutzflächen – quotale Zuordnung der Eigen- und der Fremdmittel und mithin auch nur ein anteiliger steuermindernder Schuldzinsenabzug.

31 Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 20.11.2003 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2253 – 98/03 II) die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Überschusserzielungsabsicht bei der Vermietung von Ferienwohnungen zusammengefasst. Für die Praxis werden hiermit wichtige Hinweise gegeben, um zu entscheiden, ob Verluste bei der Vermietung einer Ferienwohnung steuerlich geltend gemacht werden können und welche Gestaltungsmöglichkeiten existieren.

Zu differenzieren ist nach der Nutzungsmöglichkeit der Ferienwohnung. Wird die Ferienwohnung **ausschließlich** an Feriengäste **vermietet**, so ist grundsätzlich von einer Überschusserzielungsabsicht auszugehen. Dabei trägt der Steuerpflichtige die Nachweispflicht, dass eine ausschließliche Vermietung vorliegt.

Dagegen ist in den Fällen der **zeitweisen Vermietung und Selbstnutzung** (einschließlich unentgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte) stets eine Prüfung der Überschusserzielungsabsicht durchzuführen. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige darlegen muss, dass über einen bestimmten **Prognosezeitraum** ein Totalüberschuss aus der Ferienwohnung erwirtschaftet wird. Die Prognose ist über einen Zeitraum von **30 Jahren** vorzunehmen. Dabei sind die Aufwendungen und Erträge einzubeziehen, welche auch steuerlich zu berücksichtigen sind. Diese Prognoserechnung ist vom Steuerpflichtigen

aufzustellen. Aufwendungen aus dem Erwerb oder einer Renovierung der Ferienwohnung und laufende Kosten können steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn nach der erstellten Prognoserechnung ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Im Rahmen der Prognoserechnung ist eine Aufteilung der auf die Selbstnutzung und die Vermietung entfallenden Kosten vorzunehmen. **Leerstandszeiten** sind entsprechend dem Verhältnis der Selbstnutzung zur Vermietung zuzuordnen, wenn eine Selbstnutzung jederzeit möglich ist.

Hinweis:

Wichtig ist, dass derartige Überlegungen rechtzeitig angestellt werden. Zu beachten ist, dass bei im Ausland belegenen Ferienwohnungen das Besteuerungsrecht regelmäßig im Ausland liegt und damit die dort geltenden Regelungen einschlägig sind. Diese Fälle können nur individuell beurteilt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

32 Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Neuregelung der Gesellschafterfremdfinanzierung

Mit Wirkung zum 1.1.2004 wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung der Gesellschafterfremdfinanzierung bei der GmbH grundlegend geändert. Insbesondere sind im Gegensatz zum bisherigen Recht nunmehr von diesen Regelungen auch reine Inlandsfälle, also im Inland belegene Gesellschaften mit Gesellschaftern, welche im Inland ihren Wohnsitz haben, betroffen.

Über die Grundsätze dieser Regelung haben wir bereits informiert. Nunmehr hat die Finanzverwaltung zu dieser sehr schwierig zu handhabenden Regelung mit Schreiben vom 15.7.2004 (Aktenzeichen IV A 2 – S 2742a – 20/04, BStBl I 2004, 593) Stellung genommen. Diese Stellungnahme bietet für die Praxis eine wichtige Orientierungshilfe. Ausführlich wird hierzu im nächsten Mandanten-Rundschreiben berichtet.

33 Keine Abzugsfähigkeit von Beratungskosten bei fehlgeschlagener Gründung einer GmbH

In einer auf der bisherigen Linie der Rechtsprechung liegenden Entscheidung vom 20.4.2004 (Aktenzeichen VIII R 4/02, DB 2004, 1240) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob **Beratungskosten für die fehlgeschlagene Gründung** einer GmbH steuerlich abzugsfähig sind. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Kläger war zunächst bei der X-AG als Angestellter beschäftigt. Die X-AG bot dem Kläger an, im Wege eines **Management Buy-Out** Betriebe der X-AG im Ausland zu erwerben und von dort aus in den deutschen Raum zu expandieren. Zu diesem Zweck wollte der Kläger gemeinsam mit einem Partner eine Aktiengesellschaft gründen. In Vorbereitung der Gründung fielen verschiedene Beratungskosten, insbesondere aufgrund der Erstellung eines Businessplans und von Umsatz- und Ertragsprognosen, an. Später zog sich der Partner vom Kläger zurück, so dass es zur geplanten Gründung der Aktiengesellschaft nicht kam. Der Kläger machte die angefallenen Beratungskosten als Werbungskosten aus Kapitalvermögen geltend.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die angefallenen Beratungskosten **nicht als Werbungskosten abzugsfähig** sind. In Übereinstimmung mit seiner ständigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof zunächst klargestellt, dass die Beratungskosten im Streitfall allenfalls **Anschaffungskosten einer Beteiligung** darstellen. Anschaffungskosten einer Beteiligung – so der Bundesfinanzhof – wirken sich steuerlich aber nicht bereits mit der Verausgabung, sondern grundsätzlich erst bei der Liquidation der Gesellschaft oder im Falle der Veräußerung der Anteile aus. Wenn aber – wie im Streitfall – die Gesellschaft nicht gegründet wird, dann kann sie weder liquidiert noch können die Anteile veräußert werden. Die im Streitfall aufgewendeten Beratungskosten wirken sich daher als im Voraus getätigte Anschaffungskosten der Beteiligung steuerlich nicht aus. Im Ergebnis sind die Beratungskosten daher **weder als Werbungskosten noch als Liquidationsverlust** im Rahmen von § 17 Abs. 4 Einkommensteuergesetz **abzugsfähig**.

Hinweis:

In der Literatur wird im Anschluss an die Entscheidung für derartige Fallgestaltungen erörtert, die **Kapitalgesellschaft allein aus steuerlichen Gründen eintragen zu lassen** und anschließend zu liquidieren, damit so die Beratungskosten im Rahmen eines Liquidationsverlustes der GmbH – allerdings regelmäßig nach dem Halbeinkünfteverfahren – geltend gemacht werden können. Ein solches Vorgehen wird allenfalls dann in Betracht zu ziehen sein, wenn erhebliche Beratungskosten aufgewendet wurden und nur noch geringe Kosten für die ausstehende Eintragung der GmbH anfallen. Ob dies letztlich vorteilhaft ist, müsste für den Einzelfall geprüft werden.

34 **Gewerbesteuerliche Behandlung eines Gewinns aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung durch zwischengeschaltete Personengesellschaft**

In einer wichtigen Entscheidung vom 12.1.2004 (Aktenzeichen 17 V 5799/03 A (G), EFG 2004, 849, rechtskräftig) hat das Finanzgericht Düsseldorf sich mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit der von einer zwischengeschalteten Personengesellschaft erzielte Gewinn aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung der Gewerbesteuer unterliegt. Die Entscheidung ist im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes ergangen, so dass eine endgültige Entscheidung dem späteren Hauptsacheverfahren vorbehalten bleibt. Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Antragstellerin ist die A-GmbH & Co. KG. Alleiniger Kommanditist der A-GmbH & Co. KG ist die X-GmbH. Der X-GmbH war nach der Gewinnverteilung der gesamte Gewinn der A-GmbH & Co. KG zuzurechnen. Im Streitjahr veräußerte die A-GmbH & Co. KG zwei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften mit Gewinn. Das Finanzgericht Düsseldorf hatte zu entscheiden, ob der durch die Veräußerung erzielte und in **voller Höhe der X-GmbH zuzurechnende Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt**.

Abweichend zu der von der Finanzverwaltung im Anwendungsschreiben zu der maßgeblichen Vorschrift verlautbarten Auffassung, aber in Übereinstimmung mit der ganz herrschenden Meinung in der Literatur hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass der Veräußerungsgewinn insoweit nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wie er der X-GmbH zuzurechnen ist, da dieser Veräußerungsgewinn bei der X-GmbH von der Körperschaftsteuer freigestellt ist. Da der X-GmbH als alleiniger Kommanditistin der gesamte Veräußerungsgewinn zuzurechnen war, war dieser **in voller Höhe nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen**. Zur Begründung hat das Finanzgericht Düsseldorf auf den Sinn und Zweck und die Entstehungsgeschichte der im Streitfall einschlägigen Vorschrift des § 8b Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz abgestellt.

Hinweis:

Die Vorschrift des § 8b Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz regelt, dass eine GmbH ihre Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften grundsätzlich steuerfrei veräußern kann. **In § 8b Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz ist geregelt**, dass die Steuerfreiheit auch dann eintritt, wenn die GmbH nicht unmittelbar die zu veräußernde Beteiligung hält, sondern – wie im Streitfall – eine Personengesellschaft zwischengeschaltet ist und diese die Veräußerung vornimmt. Die Steuerbefreiung gilt allerdings nur insoweit, wie der GmbH der Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft nach der internen Gewinnverteilung zuzurechnen ist. Nach dem Wortlaut der Vorschrift gilt die Befreiung allerdings nur für die Körperschaftsteuer und nicht für **Gewerbesteuer**. Daher ist der sachliche Umfang der Befreiungsvorschrift streitig. Angesichts der erheblichen finanziellen Auswirkungen ist damit zu rechnen, dass weitere Entscheidungen zu dieser sehr umstrittenen Frage folgen werden.

35 **Verwaltungsanweisung zum Tausch von GmbH-Anteilen im Privatvermögen**

Die Oberfinanzdirektion Düsseldorf hat mit Schreiben vom 11.5.2004 (Aktenzeichen S 2244 – 16 – St 122 – K/S 2244 A – St 14 – D, GmbHR 2004, 837) die Auffassung vertreten, dass das sog. Tauschgutachten **ab 1999 nicht mehr** für die Übertragung von GmbH-Anteilen im Privatvermögen **anwendbar** ist.

Der Bundesfinanzhof hatte 1958 im Tauschgutachten entschieden, dass der **Tausch von GmbH-Anteilen unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral** erfolgen kann. Wurden die Voraussetzungen des Tauschgutachtens eingehalten, so führte der Tausch der Anteile also zu keiner Gewinnrealisierung. In erster Linie war das Tauschgutachten bedeutsam für GmbH-Anteile im Betriebsvermögen. Später wurde die Anwendung des Tauschgutachtens durch die Finanzverwaltung auf GmbH-Anteile im Privatvermögen („wesentliche Beteiligung“) erweitert.

Durch eine Gesetzesänderung ab 1999 wurde dem Tauschgutachten für Anteile im Betriebsvermögen nach allgemeiner Auffassung die Grundlage entzogen. Dagegen war für Anteile im Privatvermögen unklar, ob die Grundsätze des Tauschgutachtens fortgelten. In der Fachliteratur wird dies teilweise bejaht. Die Oberfinanzdirektion Düsseldorf vertritt nun die Auffassung, dass die **Grundsätze des Tauschgutachtens auch für Anteile im Privatvermögen ab 1999 nicht mehr gelten.**

Hinweis:

Die Auffassung der Oberfinanzdirektion ist für die Finanzgerichte zwar nicht bindend. Aber dennoch sollte aus Vorsichtsgründen davon ausgegangen werden, dass ein steuerneutraler Tausch von GmbH-Anteilen im Privatvermögen nach den Grundsätzen des Tauschgutachtens ab 1999 nicht mehr möglich ist.

36 Verdeckte Gewinnausschüttung:

a) Anforderungen an die steuerliche Anerkennung einer Invaliditätszusage

In seiner Entscheidung vom 28.1.2004 (Aktenzeichen I R 21/03, GmbHR 2004, 804) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, welche **Anforderungen an die Invaliditätszusage** für einen Gesellschafter-Geschäftsführer zu stellen sind, damit diese dem Fremdvergleich standhält und nicht als verdeckte Gewinnausschüttung eingestuft wird.

In dem entschiedenen Fall war A Mehrheitsgesellschafter – der damals 41 Jahre alt war – der klagenden A-GmbH, welche diesem im November 1987 eine umfangreiche Versorgungszusage erteilte. Die Versorgungszusage umfasste neben einem Altersruhegeld und einem Witwenruhegeld eine Invaliditätsversorgung. Nach dieser **Invaliditätsversorgung wurde A unabhängig von seiner Dienstzeit** für den Fall der dauernden Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit eine lebenslängliche Rente von **75 % des Bruttogehalts** zugesagt.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Invaliditätszusage **dem Grunde nach eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.** Zur Begründung hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass unter fremden Dritten eine dienstzeitunabhängige Invalidenrente in Höhe von 75 % der Aktivbezüge nicht gewährt worden wäre. Dies gilt insbesondere, wenn der Berechtigte wie im Streitfall erst 41 Jahre alt ist. Da sich aus den Feststellungen des Finanzgerichts allerdings nicht ermitteln ließ, in welcher Höhe genau Zuführungen zur Rückstellung für die Invaliditätszusage als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sind, hat der Bundesfinanzhof den Streitfall zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Insoweit hat der Bundesfinanzhof allerdings betont, dass nicht alle Zuführungen zur Rückstellung schädlich sind, sondern nur diejenigen, die anderweitig ersparte gesetzliche Arbeitgeberbeiträge übersteigen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat im Streitfall nicht beziffert, in welchem Umfang Zuführungen zur Rückstellung für eine Invaliditätszusage steuerlich anzuerkennen sind. Er hat allerdings auf eine Kommentierung zum Gesetz zur Sicherung der betrieblichen Altersversorgung verwiesen. Nach dieser Kommentierung dürfen sich die auf **Arbeitgeberbeiträge zurückzuführenden Invalidenleistungen allenfalls auf 25 %** der Bezüge der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung belaufen.

b) Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung als verdeckte Gewinnausschüttung

Aus verschiedensten Gründen kann es sinnvoll sein, dass an einer Kapitalerhöhung nicht alle, sondern nur einzelne Gesellschafter teilnehmen. Dabei wird nicht selten hingenommen, dass stille Reserven von einem Gesellschafter auf einen anderen verschoben werden. In seiner Entscheidung vom 14.11.2003 (Aktenzeichen 9 K 4487/99 K, G, F, Revision anhängig unter Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs I R 6/04, EFG 2004, 368) hat das Finanzgericht Münster sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob die **Nichtteilnahme an einer Kapitalerhöhung eine verdeckte Gewinnausschüttung** bedeuten kann. Im Einzelnen hatte das Finanzgericht folgende Konstellation zu entscheiden:

Die A-GmbH war neben ihren Gesellschaftern an der B-GmbH beteiligt. Bei der B-GmbH sollte eine Kapitalerhöhung durchgeführt werden. Die **Kapitalerhöhung sollte zum Nennwert** der neuen Anteile erfolgen. Bei der Kapitalerhöhung verzichtete die A-GmbH auf das ihr gesetzlich zustehende Bezugsrecht auf die neuen Anteile an der B-GmbH. Überdies stimmte sie der Kapitalerhöhung zum Nennwert zu. Streitig war, ob die Zustimmung zur Kapitalerhöhung zum

Nennwert verbunden mit einem Verzicht auf das ihr zustehende Bezugsrecht eine verdeckte Gewinnausschüttung der A-GmbH an ihre Gesellschafter bedeutete. Diese Frage stellte sich, da in dieser Situation die Anteile der übrigen Gesellschafter an der B-GmbH an Wert gewannen, wohingegen die Beteiligung der A-GmbH an der B-GmbH an Wert verlor.

Das Finanzgericht Münster hat **eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht**. In der Zustimmung der A-GmbH zur Kapitalerhöhung und zum Erwerb der Anteile an der B-GmbH durch die übrigen Gesellschafter zum Nennwert, die gleichzeitig Gesellschafter der A-GmbH waren, liege – so das Finanzgericht Münster – eine verdeckte Gewinnausschüttung. Zur Begründung hat das Finanzgericht ausgeführt, dass die A-GmbH eine ihr günstige Rechtsposition zu Gunsten ihrer Gesellschafter aufgegeben habe. Zwar sei die A-GmbH nicht verpflichtet gewesen, an der Kapitalerhöhung teilzunehmen. Sie hätte aber nicht unentgeltlich über ihr Bezugsrecht verfügen dürfen. Ferner hätte sie darauf drängen müssen, dass die neuen Anteile an der B-GmbH zum tatsächlichen Wert auf die Erwerber übertragen werden und nicht zum Nennwert. Denn die Übertragung der neuen Anteile zum Nennwert auf die anderen Gesellschafter bedeute eine **Verringerung des Werts der Anteile der A-GmbH an der B-GmbH**. Die A-GmbH stimmte damit einer Verringerung des inneren Wertes ihrer Beteiligung an der B-GmbH zugunsten der übrigen Gesellschafter zu. Da diese gleichzeitig Gesellschafter der A-GmbH waren, soll eine verdeckte Gewinnausschüttung vorgelegen haben.

Hinweis:

Problematisch war im Streitfall insbesondere, dass bei der A-GmbH auf den ersten Blick scheinbar weder eine Vermögensminderung noch eine verhinderte Vermögensmehrung erkennbar war. Denn die Kapitalerhöhung führte zu einer **Verringerung der stillen Reserven** der von der A-GmbH gehaltenen Beteiligung an der B-GmbH. An der Richtigkeit der Sichtweise des Finanzgerichts können durchaus Zweifel geäußert werden. Abzuwarten bleibt, wie der Bundesfinanzhof diesen Fall beurteilt. Jedenfalls ist die praktische Bedeutung durchaus hoch, da solche Vermögensverschiebungen gerade bei Familiengesellschaften oder in Unternehmensgruppen bei Kapitalerhöhungen und auch bei Verschmelzungs- oder Spaltungsvorgängen durchaus häufig zu beobachten sind.

c) Beratungshonorar des Gesellschafter-Geschäftsführers neben Festgehalt und Tantieme nicht notwendig verdeckte Gewinnausschüttung

In seiner Entscheidung vom 17.12.2003 (Aktenzeichen I R 25/03, GmbHR 2004, 744) hatte der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung zu nehmen, ob die **Gewährung eines Beratungshonorars an die Gesellschafter-Geschäftsführerin** neben ihren Bezügen als Geschäftsführerin und einer Tantieme als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln ist. Im Streitfall war die Geschäftsführerin für die GmbH als freiberufliche Texterin, Journalistin und Schriftstellerin tätig und erhielt hierfür ein Honorar auf Stundenbasis. Die **von der Geschäftsführerin als freie Mitarbeiterin für die GmbH ausgeübte Tätigkeit** (sog. „Kreativleistung“) war von der Geschäftsführtätigkeit abgrenzbar.

Zunächst hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung zwar darin bestehen kann, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer **Geschäftschancen** der Kapitalgesellschaft wahrnehme. Andererseits sei es nicht zu beanstanden, wenn die Gesellschaft sich ihr bietende Geschäftschancen in der Weise wahrnehme, dass sie mit der Durchführung des Geschäfts ihren Gesellschafter-Geschäftsführer als Subunternehmer beauftragt. **Allein die Einschaltung der Geschäftsführerin als Subunternehmer** begründe daher – so der Bundesfinanzhof – **keine verdeckte Gewinnausschüttung**.

Es sei Frage der im Einzelfall zu treffenden unternehmerischen Entscheidung, ob es sich in Anbetracht des Aufwandes und der geschäftlichen Risiken aus unternehmerischer Sicht als günstiger erweist, den Geschäftsführer als Subunternehmer zu beauftragen, als ihm ein angemessenes Geschäftsführergehalt zu zahlen. Handelt es sich um den einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer, ist für die steuerliche Anerkennung allerdings erforderlich, dass von **vornherein klare und eindeutige Abmachungen** über Umfang und Höhe der zu erbringenden Leistungen und des zu zahlenden Entgelts getroffen werden. Hierfür genügt – so der Bundesfinanzhof –, wenn sich aus den Abrechnungsmodalitäten ergibt, ob im Einzelfall die Tätigkeit als Geschäftsführerin oder freie Mitarbeiterin erbracht worden ist.

Hinweis:

Die Entscheidung liegt auf der Linie der bereits besprochenen Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 9.7.2003 (Aktenzeichen I R 100/02, DStR 2003, 1969) zur Erbringung **wissenschaftlicher Leistungen auf Honorarbasis** (siehe dazu GmbH-Beilage zum Mandanten-Rundschreiben 3/2004). Danach erkennt der

Bundesfinanzhof unter bestimmten Voraussetzungen eine Subunternehmertätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers für seine GmbH an.

d) Einbeziehung von Verlustvorträgen in die Bemessungsgrundlage bei Berechnung der Gewinnantieme

In seiner Entscheidung vom 17.12.2003 (Aktenzeichen I R 22/03, BStBl II 2004, 524) hatte der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung zu nehmen, ob zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung ein **Verlustvortrag in die Berechnung der Gewinnantieme einbezogen** werden muss.

Im Urteilsfall schloss ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer mit der GmbH eine Vereinbarung über eine Gewinnantieme ab. Nach dieser Vereinbarung sollte er eine Gewinnantieme erhalten, die auf **Basis des Jahresüberschusses vor Verrechnung mit bestehenden Verlustvorträgen** zu ermitteln war. Entsprechend dieser Vereinbarung bildete die GmbH im Streitjahr eine Rückstellung für die Tantiemzahlung, die in den Vorjahren erwirtschaftete Verlustvorträge außer Acht ließ. Streitig war, ob die Zuführung zu dieser Rückstellung eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Der Bundesfinanzhof hat eine **verdeckte Gewinnausschüttung bejaht**. Zur Begründung führte er aus, dass ein fremder Dritter dem Geschäftsführer keine Gewinnantieme zugesagt hätte, bei der ein aus den Vorjahren herrührender und unter seiner Leitung entstandener Verlustvortrag nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen wird. Denn – so der Bundesfinanzhof – durch eine Gewinnantieme werde typischerweise der langfristige Erfolg eines Geschäftsführers belohnt. Dieser Erfolg werde üblicherweise nicht am Ergebnis nur eines Jahres gemessen, sondern aufgrund einer langfristigen Betrachtung über mehrere Jahre. Daher müsse bei der Tantiemberechnung jedenfalls **der Verlustvortrag berücksichtigt** werden, der **unter der Leitung des tantiemberechtigten Geschäftsführers entstanden ist**.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung offen gelassen, ob Verlustvorträge auch dann aus Gründen der Fremdüblichkeit in die Bemessungsgrundlage einer Tantiemberechnung einzubeziehen sind, wenn der berechnete Geschäftsführer zur Zeit der **Entstehung der Verlustvorträge noch nicht Geschäftsführer war**.

37 Erstmalige Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens: Gewinne und Verluste aus wesentlicher Beteiligung im Privatvermögen bei Liquidation einer GmbH

Mit BMF-Schreiben vom 31.3.2004 (Aktenzeichen IV – A 6 – 6 – S 2244 – 5/04, DB 2004, 1289) hat die Finanzverwaltung zur **zeitlichen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens** für Liquidationsverluste und -gewinne aus wesentlichen Beteiligungen an einer GmbH im Privatvermögen Stellung genommen.

Wird eine GmbH liquidiert, so ergibt sich für den Gesellschafter, der die GmbH-Anteile im Privatvermögen hält und wesentlich beteiligt ist, ein Auflösungsverlust oder ein Auflösungsgewinn. Dieser ist nach § 17 Abs. 4 Einkommensteuergesetz als Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist die Anwendung des neueren Halbeinkünfteverfahrens auf Liquidationsgewinne und dagegen aber die Anwendung des früheren Körperschaftsteuerrechts auf Liquidationsverluste vorteilhaft. Die Finanzverwaltung vertritt im genannten Schreiben des Bundesfinanzministeriums die Auffassung, dass **Verluste und Gewinne in Liquidationsfällen bereits ab 2001 dem sog. Halbeinkünfteverfahren** unterliegen. Dies führt dazu, dass Gewinne nur noch zur Hälfte besteuert, andererseits aber Verluste auch nur noch zur Hälfte berücksichtigt werden. Außerdem soll die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von „mindestens 10 vom Hundert“ auf „mindestens 1 vom Hundert“ bereits ab 2001 maßgeblich sein.

Hinweis:

Abweichend von dieser Auffassung der Finanzverwaltung wurde bisher von **gewichtigen Stimmen in der Literatur vertreten**, dass das Halbeinkünfteverfahren und die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze für inländische Beteiligungen im Privatvermögen erst ab 2002 anwendbar sind. Angesichts der abweichenden Auffassungen muss damit gerechnet werden, dass die Frage letztlich von den Finanzgerichten geklärt wird. In einschlägigen Fällen sollte daher geprüft werden, ob gegen die Einschätzung der Finanzverwaltung werden sollte.