

Mandantenrundschreiben 04/2003

[1 Aktuelle Fragen zur Berücksichtigung steuerlicher Verluste](#)

[2 Steuervergünstigungsabbaugesetz](#)

[3 Doppelter Haushalt: Abzug wieder länger als zwei Jahre zulässig?](#)

[4 Häusliches Arbeitszimmer: Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung bei Außendienstmitarbeitern](#)

[5 Mittelbare Schenkung eines noch herzustellenden Gebäudes](#)

[6 Steuerfalle bei Ehegatten-Konten](#)

[7 Kirchensteuer](#)

[8 Geburtstagsfeier lohnsteuerfrei möglich](#)

[9 Finanzverwaltung hebt Schonfristen für Steueranmeldungen auf](#)

[10 Einordnung der Einkünfte aus der Tätigkeit im Rahmen eines Heil- oder Heilhilfsberufs](#)

[11 Vermeidung von gewerbesteuerlichen Mehrbelastungen bei Fremdmitteln](#)

[12 Umsatzsteuer](#)

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

[14 Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Erhöhung der Besteuerung von in 1998 vereinbarten und in 1999 ausgezahlten Entlassungsentschädigungen?](#)

[15 Aufwendungen für Renovierung und Ausstattung der neuen Wohnung als Umzugskosten abziehbar?](#)

[16 Durchsuchung von Bankschließfächern](#)

[17 Verlustverrechnung bei privaten Veräußerungsgeschäften \(Spekulationsgeschäften\)](#)

[18 Neuer Anwendungserlass für die Investitionszulage im Wohnungsbau](#)

[19 Gewerblicher Grundstückshandel bei nur einem Veräußerungsgeschäft](#)

[20 Vermietung innerhalb der Familie](#)

[21 Umsatzsteuer](#)

[22 Zweitwohnungssteuern sind Werbungskosten bei vermieteter Ferienwohnung](#)

[23 Eigenheimzulage](#)

[24 Verabschiedung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes](#)

[25 Rechts- und Parteifähigkeit einer ausländischen GmbH nach Sitzverlegung ins Inland \("Überseering"\)](#)

[26 Vorsorgeaufwendungen: Ungekürzter Vorwegabzug trotz erteilter Pensionszusage](#)

[27 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung zwischen Tochtergesellschaften](#)

[28 Direktversicherung: Kein Aussonderungsrecht des Arbeitnehmers im Konkurs des Arbeitgebers](#)

[29 Übernahme des Gründungsaufwands durch GmbH: Anforderungen an die Satzungsregelung](#)

1 Aktuelle Fragen zur Berücksichtigung steuerlicher Verluste

a) Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung

Der Bundesfinanzhof hatte sich bereits früher mit der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung beschäftigt und diese in einer Entscheidung bejaht, in der es um die Berücksichtigung von Vermietungsverlusten ging, die auch durch Sonderabschreibungen entstanden waren. Nunmehr hat der Bundesfinanzhof in zwei Beschlüssen vom 6.3.2003 (Aktenzeichen XI B 76/02 und XI B 7/02) aber ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit geäußert für den Fall, dass die beschränkt ausgleichsfähigen negativen Einkünfte die positiven Einkünfte im Veranlagungszeitraum (= Kalenderjahr) dergestalt übersteigen, dass dem Steuerpflichtigen infolge des **tatsächlichen Mittelabflusses** von seinem im Veranlagungszeitraum Erworbenen nicht einmal das Existenzminimum verbleibt. In den Streitfällen ging es um die Berücksichtigung hoher gewerblicher Verluste sowie um negative Vermietungseinkünfte, die überwiegend aus Schuldzinsen und degressiven Gebäudeabschreibungen resultierten. Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass sich seine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung dabei auf die Begrenzung der Verlustverrechnung bei Vorliegen **echter** Verluste beschränken.

Hinweis:

Alle entsprechenden Fälle mit "echten" Verlusten, in denen vor der Beschränkung des Verlustabzuges in einem Jahr auf Grund hoher Verluste in einer Einkunftsart insgesamt ein negatives Ergebnis oder aber ein Ergebnis unterhalb des Existenzminimums erzielt wird, sollten mit Hinweis auf diese Beschlüsse verfahrensrechtlich offen gehalten werden, bis der Bundesfinanzhof die Fälle in der Hauptsache entschieden hat. Damit wird die Chance gewahrt, dass sich die Verluste bereits im Entstehungsjahr steuermindernd auswirken.

b) Nichtberücksichtigung ausländischer Verluste aus Vermietung und Verpachtung gemeinschaftsrechtswidrig?

Bei unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen (regelmäßig bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland bzw. bei sog. Grenzgängern) unterliegen grundsätzlich alle Einkünfte der deutschen Einkommensteuer, auch wenn diese **im Ausland erzielt** werden (sog. Welteinkommensprinzip). Bei ausländischen Einkünften wird die Besteuerung in zwei Staaten (sog. Doppelbesteuerung) regelmäßig dadurch vermieden, dass ein Staat auf Grund eines zwischenstaatlichen Abkommens auf die Besteuerung verzichtet. In dem verzichtenden Staat werden die steuerfrei gestellten Einkünfte allerdings i.d.R. bei der Berechnung des Steuersatzes berücksichtigt, damit der Steuerpflichtige nicht zusätzlich zu dem Vorteil der Steuerfreistellung noch einen Progressionsvorteil erhält.

Werden **im Ausland** aber steuerliche **Verluste** erzielt, so verhindern Gesetzesvorschriften die Berücksichtigung dieser Verluste sowohl bei der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer als auch bei der Berechnung des Steuersatzes. Der Bundesfinanzhof sieht hierin nunmehr einen Verstoß gegen das vorrangige europäische Gemeinschaftsrecht (Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit). Im Streitfall ging es um negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Frankreich. Der Bundesfinanzhof hat die Frage, ob die deutsche Handhabung mit dem EG-Vertrag zu vereinbaren ist, mit Beschluss vom 13.11.2002 (Aktenzeichen I R 13/02) dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorgelegt.

Hinweis:

Es kann nur dazu geraten werden, solche zweifelhaften Steuerfestsetzungen verfahrensrechtlich offen zu halten.

2 Steuervergünstigungsabbaugesetz

Im Folgenden werden zwei für alle Steuerpflichtigen wichtige Änderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz, nämlich die Einschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen **Innengesellschaften** sowie die **Aufzeichnungspflichten** bei Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland, dargestellt.

a) Einschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Gesellschaften u.Ä.

Von einer stillen Gesellschaft wird dann gesprochen, wenn sich der stille Gesellschafter an dem Handelsgewerbe eines anderen gegen einen Anteil am Gewinn mit einer Einlage beteiligt, die in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes übergeht. Diese

Beteiligungsform wird **stille** Gesellschaft genannt, weil die Beteiligung nach außen hin nicht in Erscheinung tritt. Die Motive für die Errichtung einer stillen Gesellschaft sind vielfältig. Sie kann sinnvoll sein im Falle einer Beteiligung, welche bspw. gegenüber Konkurrenten oder auf Grund des hohen Risikos des Geschäfts nach außen hin nicht offenbart werden soll. Die stille Gesellschaft kann aber auch ein sinnvolles Instrument der Vorbereitung einer Unternehmensnachfolge oder der Mitarbeiterbeteiligung sein.

Nicht zuletzt sprechen oftmals aber auch steuerliche Gründe für die Errichtung einer stillen Gesellschaft. Insbesondere können mit diesem Instrument Verluste mit steuerlicher Wirkung auf die Ebene des stillen Gesellschafters transferiert werden, wo sich z.B. Verlustverrechnungsmöglichkeiten evtl. besser nutzen lassen. Diese Möglichkeit wurde nun eingeschränkt für die Fälle, bei denen eine **Kapitalgesellschaft** an einer **anderen Kapitalgesellschaft** still beteiligt ist. In diesem Fall dürfen Verluste nur mit Gewinnen ausgeglichen werden, die der stille Gesellschafter in dem unmittelbar vorangegangenen oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus derselben Beteiligung bezieht. Somit sind in diesen Fällen die Verluste nicht mit anderen positiven Einkünften verrechenbar.

Hinweis:

Die Neuregelung betrifft auch Unterbeteiligungen und sonstige Innengesellschaften von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften. Nicht betroffen sind die Fälle, bei denen der stille Gesellschafter eine natürliche Person ist. Jedoch will die Bundesregierung im Lichte der Erfahrung dieses Jahres prüfen, ob natürliche Personen und Personengesellschaften in die Regelung zur Beschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften einbezogen werden sollen.

b) Aufzeichnungspflichten bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland

Die Festlegung von **Verrechnungspreisen** zu ausländischen Konzernunternehmen und Betriebsstätten gehört zu einem schwierigen, aber auch wichtigen Gebiet der internationalen Steuerplanung. Ziel der Steuerpflichtigen wird regelmäßig eine Minderung der Gesamtsteuerlast durch Ausnutzen von zwischenstaatlichen Steuervergünstigungen sein. Allerdings müssen diese Verrechnungspreise dem **Fremdvergleich** (arm's length principle) genügen, was regelmäßig zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung führt. Der Bundesfinanzhof hat zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass die Prüfung, ob diese Verrechnungspreise dem Fremdvergleich standhalten, ausschließlich Sache des Finanzamtes ist, welches insoweit die objektive Beweislast trägt.

Hierauf hat der Gesetzgeber reagiert und nunmehr per Gesetz die Unternehmen verpflichtet, über die Art und den Inhalt von Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland zeitnah **Aufzeichnungen** zu erstellen. Für Wirtschaftsjahre, welche **nach dem 31.12.2002** beginnen, besteht in diesen Fällen eine umfassende Dokumentationspflicht. Diese Pflicht sollte ernst genommen werden, denn bei einem Verstoß hiergegen gilt die gesetzliche widerlegbare Vermutung, dass die Verrechnungspreise durch das Gesellschaftsverhältnis beeinflusst sind. Und dann kann die Finanzverwaltung die steuerlich anzusetzenden Verrechnungspreise im Wege der Schätzung ermitteln. Darüber hinaus drohen Strafzuschläge. In einschlägigen Fällen sollte in Zusammenarbeit mit dem steuerlichen Berater ein Konzept für diese Dokumentation erstellt werden.

Hinweis:

Diese neuen Dokumentationspflichten gelten nicht für Geschäftsbeziehungen zu inländischen verbundenen Unternehmen.

3 Doppelter Haushalt: Abzug wieder länger als zwei Jahre zulässig?

Die Begrenzung des Abzugs der Aufwendungen für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung kann nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4.12.2002 (Aktenzeichen 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00) verfassungswidrig sein.

Die zum 1.1.1996 wirksam gewordene gesetzliche zeitliche Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung bei einer Beschäftigung am selben Ort auf insgesamt zwei Jahre ist in den Fällen von **fortlaufend verlängerten Abordnungen** ("Kettenabordnung") und **beiderseits berufstätigen Ehegatten** verfassungswidrig. Dies entschied der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts und hob auf Grund der Verfassungsbeschwerden zweier Betroffener die zu Grunde liegenden finanzgerichtlichen Entscheidungen auf. Die Sachen wurden an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen. Andere Fallgruppen doppelter Haushaltsführung waren nicht Gegenstand der Entscheidung.

Hinweis:

Der Gesetzgeber hat die Rechtslage für alle Veranlagungszeiträume ab 1996 umzugestaltet. Es sollten sämtliche Fälle, in denen die Zweijahres-Frist abgelaufen ist, offen gehalten werden. Einschlägige Aufwendungen (z.B. Unterkunft, Familienheimfahrten) sollten dokumentiert werden.

4 Häusliches Arbeitszimmer: Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung bei Außendienstmitarbeitern

Der Bundesfinanzhof hat sich in drei Entscheidungen vom 13.11.2002 (Aktenzeichen VI R 82/01, VI R 104/01 und VI R 28/02) mit der Frage befasst, wann das häusliche Arbeitszimmer eines **Außendienstmitarbeiters** den Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung bildet. Sofern das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Betätigung bildet, besteht die Möglichkeit des unbeschränkten Kostenabzugs. Maßgeblich ist der **inhaltliche** (qualitative) Schwerpunkt einer beruflichen Betätigung. Es kommt darauf an, ob in dem häuslichen Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für den ausgeübten Beruf **wesentlich** und **prägend** sind. Dem **zeitlichen** (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung schließt der Bundesfinanzhof bei einem zeitlichen Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen nicht von vornherein aus.

Hinweis:

Unter Anwendung dieser Grundsätze bildet das häusliche Arbeitszimmer einer Produkt- und Fachberaterin, deren Tätigkeit wesentlich durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, auch dann nicht den Mittelpunkt ihrer beruflichen Betätigung, wenn die zu Hause verrichteten Tätigkeiten zur Erfüllung der beruflichen Aufgaben unerlässlich sind (Aktenzeichen VI R 82/01). Die Aufwendungen wurden daher nur bis höchstens 2 400 DM/ 1 250 € berücksichtigt.

Dagegen kann bei einem Verkaufsleiter, der zur Überwachung von Mitarbeitern und zur Betreuung von Großkunden auch im Außendienst tätig ist, das häusliche Arbeitszimmer gleichwohl qualitativer Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung sein, wenn dort die für den Beruf wesentlichen Leistungen (hier: Organisation der Betriebsabläufe) erbracht werden (Aktenzeichen VI R 104/01). Die Aufwendungen waren daher in unbeschränkter Höhe abziehbar.

Im Falle eines Ingenieurs, dessen Tätigkeit durch die Erarbeitung theoretischer komplexer Problemlösungen im häuslichen Arbeitszimmer geprägt ist, kann dieses schließlich auch dann Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn die Betreuung von Kunden im Außendienst ebenfalls zu seinen Aufgaben gehört (Aktenzeichen VI R 28/02). Die Aufwendungen waren daher in unbeschränkter Höhe abziehbar.

Es ist noch offen, wie die Finanzverwaltung auf diese Rechtsprechung reagieren wird. In jedem Fall sollten alle strittigen Verfahren offen gehalten werden.

5 Mittelbare Schenkung eines noch herzustellenden Gebäudes

Eine mittelbare Grundstücksschenkung liegt vor, wenn ein **Geldbetrag für den Kauf eines genau bestimmten Grundstücks** geschenkt wird. In diesen Fällen gilt das Grundstück als geschenkt und nicht der Geldbetrag. Folglich ist die Schenkung erbschaftsteuerlich auch nicht mit dem Nennwert des Geldbetrags zu bewerten, sondern mit dem i.d.R. erheblich niedrigeren **Grundbesitzwert**. Die Grundsätze der mittelbaren Grundstücksschenkung finden auch Anwendung, wenn dem Beschenkten neben einem unbebauten Grundstück die **Geldmittel zur Errichtung eines bestimmten Gebäudes** auf diesem Grundstück geschenkt werden.

Vor diesem Hintergrund hatte der Bundesfinanzhof folgenden Fall zu entscheiden: Eine Mutter schenkte ihren Kindern neben einem unbebauten Grundstück in Miteigentum einen Geldbetrag in Höhe der laut Kostenvoranschlag geschätzten Herstellungskosten (ca. 65 Mio. DM) für ein bestimmtes Gebäude, welches die Kinder auf dem geschenkten Grundstück zu errichten hatten. Die Kinder legten bis zur Fälligkeit der Bauerrichtungskosten das geschenkte Geld an. Sie erzielten aus der Zwischenanlage entsprechende Zinsen und Kursgewinne (insgesamt ca. 7,4 Mio. DM). Die tatsächlichen Herstellungskosten für das Gebäude lagen auf Grund der Erstattung der in den Herstellungskosten enthaltenen Vorsteuern (ca. 8 Mio. DM) unter dem Kostenvoranschlag. Den entstandenen Überschuss durften die Kinder für sich behalten.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 4.12.2002 (Aktenzeichen II R 75/00), dass neben der Schenkung des unbebauten Grundstücks eine mittelbare Gebäudeschenkung durch die Mutter vorliegt, die das noch zu errichtende Gebäude betrifft. Der steuerlich anzusetzende Wert der mittelbaren Gebäudeschenkung ergibt sich aus der **Differenz zwischen dem Grundbesitzwert für das bebaute Grundstück und dem Grundbesitzwert für das unbebaute Grundstück.**

Zahlt die Schenkerin - so wie hier auf Grund der **Vorsteuererstattung** - mehr als zur Herstellung des Gebäudes erforderlich ist und dürfen die Beschenkten den Differenzbetrag behalten, liegt in Höhe des Differenzbetrags eine weitere Schenkung in Gestalt einer Barschenkung vor.

Letztlich wird vorliegend eine weitere Schenkung auch noch dadurch bewirkt, dass die Schenkerin den zur Finanzierung der Herstellungskosten für das Gebäude erforderlichen Geldbetrag im Voraus zur Verfügung gestellt hat. Die Schenkung ist in der **vorzeitigen zinslosen Überlassung des Kapitals** zu sehen. Sie ist - unter Berücksichtigung der jeweiligen Fälligkeit der Herstellungskosten - nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit jährlich 5,5 % des Kapitals zu bewerten. Nicht maßgebend ist, in welcher Höhe die Beschenkten tatsächlich Erträge erzielt haben.

Hinweis:

Der schenkungsteuerliche Vorteil der mittelbaren Grundstücks- bzw. Gebäudeschenkung liegt darin, dass als Bemessungsgrundlage für die Schenkungsteuer nicht der geschenkte Geldbetrag, sondern der niedrigere Grundbesitzwert des Grundstücks anzusetzen ist, der i.d.R. bei etwa 50 % des Verkehrswerts des Grundstücks liegt. Zu beachten ist aber, dass den schenkungsteuerlichen Vorteilen Nachteile z.B. im Rahmen der Eigenheimzulage gegenüberstehen können. So kann eine mittelbare Grundstücksschenkung den Verlust der Wohnungseigentumsförderung zur Folge haben, da mangels eigener Anschaffungskosten in Höhe der mittelbaren Grundstücksschenkung ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt. Vermeiden lässt sich dieser Nachteil evtl., indem die Geldzuwendung so reduziert wird, dass der Beschenkte aus eigenen Mitteln Erwerbskosten in Höhe des Förderungshöchstbetrags trägt.

In ähnlichen Fällen kann es zur Vermeidung zusätzlicher Schenkungsteuer z.B. zu überlegen sein, ob der Geldbetrag genauer den (Netto-)Herstellungskosten angepasst und ob der Zahlungszeitpunkt näher an die Baumaßnahme gelegt werden kann.

Bedeutsam für die Planung von Vermögensübertragungen ist außerdem, dass der Bundesfinanzhof in einem Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht vom 22.5.2002 (Aktenzeichen II R 61/99) insbesondere die bisherigen Bewertungsunterschiede für verfassungswidrig hält. Auch wegen der Finanznot der Bundesländer muss deshalb mit einer Änderung der Erbschaft- und schenkungsteuerlichen Regelungen gerechnet werden.

6 Steuerfälle bei Ehegatten-Konten

Ehebedingte Zuwendungen zwischen Ehegatten unterliegen der Schenkungsteuer. Unter ehebedingten Zuwendungen versteht man Zuwendungen zwischen Ehegatten, denen besondere ehebedingte Motive zu Grunde liegen, etwa dahin gehend, dass die Zuwendung dem Ausgleich für geleistete Mitarbeit des bedachten Ehegatten oder dessen angemessener Beteiligung an den Früchten des ehelichen Zusammenwirkens dienen soll. Eine solche ehebedingte Zuwendung soll nach Auffassung der Finanzverwaltung z.B. vorliegen, wenn ein Ehegatte seinem nicht einzahlenden Ehegatten die gemeinschaftliche Verfügungsmacht über seine Bankkonten oder Bankdepots einräumt. Gemeinschaftskonten oder Gemeinschaftsdepots sollen danach unabhängig von der Herkunft des Geldes bzw. der Wertpapiere grundsätzlich beiden Ehegatten jeweils zur Hälfte zuzurechnen sein. Der nicht einzahlende Ehegatte soll **bereichert** sein mit der Folge der Schenkungsteuerpflicht. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Ehegatten eine abweichende Vereinbarung getroffen haben und diese auch - wie vereinbart - durchgeführt worden ist.

Im Fall der ehebedingten Zuwendung, die sich grundsätzlich auf alle Wirtschaftsgüter mit Ausnahme der üblichen Gelegenheitsgeschenke beziehen kann, sind beide Ehegatten den Erbschaft- und Schenkungsteuerstellen gegenüber zur Anzeige verpflichtet. Da Ehegatten diese Vorgänge im Regelfall nicht anzeigen, hat die **Finanzverwaltung** (OFD Koblenz vom 19.2.2002, Aktenzeichen S 3900 A - St 53 5) ihre Sachbearbeiter in den Veranlagungsstellen und ihre Außenprüfer angewiesen, **verstärkt** auf solche ehebedingten Zuwendungen zu achten und diese den Erbschaft- und Schenkungsteuerstellen mitzuteilen. Besonders problematisch ist hierbei, dass bei einer Nichtanzeige dieser Vorgänge eine Verjährung des Schenkungsteueranspruchs in der

Praxis kaum eintreten und die Schenkungsteuer u.U. noch nach Jahrzehnten festgesetzt werden kann. Unter Umständen kann eine Steuerhinterziehung vorliegen und es droht die Festsetzung von Hinterziehungszinsen. Vor diesem Hintergrund ist in einschlägigen Fällen genau zu prüfen, ob steuer- und steuerstrafrechtliche Risiken bestehen und ob bzw. wie sie ggf. vermieden, abgewendet oder zumindest gemildert werden können. Außerdem bietet es sich an, die steuerlichen Folgen der bestehenden Verfügungsberechtigungen hinsichtlich der Bankkonten und Depots zu überprüfen.

Hinweis:

Die ehebedingte Zuwendung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Familienwohnheims ist schenkungsteuerfrei.

7 Kirchensteuer

Bei allen steuerlichen Überlegungen sollten auch die nicht unerheblichen wirtschaftlichen (steuerlichen) Auswirkungen der Kirchensteuer berücksichtigt werden. Die Religionsgemeinschaften erheben die Kirchensteuer von den Kirchenangehörigen nach Maßgabe der landesrechtlichen Kirchensteuergesetze und Kirchensteuerverordnungen. Die Kirchensteuer wird u.a. in Höhe eines festen Prozentsatzes als **Zuschlag** zur für Zwecke der Kirchensteuer besonders berechneten Einkommen- bzw. Lohnsteuer erhoben. Die Höhe der Kirchensteuer ist damit grundsätzlich abhängig von der Höhe des ggf. zu korrigierenden zu versteuernden Einkommens. In einigen Bundesländern besteht (teilweise nur auf Antrag) bei Kirchenangehörigen mit hoher Progression die Möglichkeit der **Kappung** der Kirchensteuer auf einen Höchstsatz.

Die Kirchensteuerpflicht **beginnt** mit dem Beginn des Monats, der auf den Kircheneintritt (i.d.R. durch Taufe) erfolgt. Die Kirchensteuerpflicht **endet** durch Tod oder Aufgabe des Wohnsitzes bzw. gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland mit Ablauf des jeweiligen Monats. Bei einem nach Maßgabe der Vorschriften besonders erklärten Kirchenaustritt endet die Kirchensteuerpflicht - je nach Bundesland - mit Beginn oder Ablauf des Monats, der auf den Kirchenaustritt folgt.

Hinweis:

Daraus folgt, dass Kirchensteuer z.B. nach einem wirksamen Kirchenaustritt jedenfalls ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr anfällt. Dabei ist aus steuerlicher Sicht die in Kirchensteuergesetzen der Länder beispielsweise für den Fall des Austritts aus der Kirche während eines Kalenderjahres i.d.R. vorgesehene Zwölftelungsregelung zu beachten. Danach beträgt die Kirchensteuer bei Beendigung der Kirchensteuerpflicht während eines Kalenderjahres für jeden Monat der Kirchensteuerpflicht ein Zwölftel der sich bei ganzjähriger Kirchensteuerpflicht ergebenden Jahressteuerschuld. Dies kann Bedeutung erlangen z.B. dann, wenn zu einem bestimmten Zeitpunkt der Zufluss außergewöhnlich hoher Einkünfte (z.B. eine Ausschüttung) erwartet wird. Aus steuerlicher Sicht kann dann zu prüfen sein, ob ein Kirchenaustritt noch in dem diesen besonderen Einkünften vorhergehenden Jahr wirksam vollzogen wird.

Die gezahlten Kirchensteuern selbst sind im Rahmen der Ermittlung des der Einkommensteuer unterliegenden Einkommens als **Sonderausgaben** abziehbar. **Erstattete Kirchensteuern** sind nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis grundsätzlich mit der im Jahr der Erstattung gezahlten Kirchensteuer zu verrechnen. Für weitere (freiwillige) Zahlungen kommt im Einzelfall eine steuerliche Berücksichtigung als **Spenden** in Betracht.

8 Geburtstagsfeier lohnsteuerfrei möglich

Kosten eines Empfangs, zu dem der Arbeitgeber anlässlich eines Geburtstags seines Arbeitnehmers einlädt, führen nicht zwingend zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.1.2003 (Aktenzeichen VI R 48/99) und wandte sich damit gegen die bisherige Verwaltungsauffassung.

Die Finanzämter waren bislang der Meinung, dass die Übernahme von Kosten für derartige Veranstaltungen des Arbeitnehmers bei diesem zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt. Der Arbeitgeber übernehme die dem Mitarbeiter ansonsten persönlich anfallenden Aufwendungen.

Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Auffassung nicht uneingeschränkt angeschlossen. Vielmehr werden Ausnahmen von diesem Grundsatz zugelassen. Liegt ein **Fest des Arbeitgebers** vor, ist dieses betrieblich veranlasst. Handelt es sich hingegen um ein **Fest des Arbeitnehmers**, liegt eine private Veranlassung vor. Somit kommt nur dann, wenn es sich um ein privates Fest des Arbeitnehmers handelt, eine steuerpflichtige Lohnzuwendung in Betracht. Ob das Fest betrieblich oder privat veranlasst ist, richtet

sich nach den Umständen des Einzelfalles. Für ein Fest des Arbeitgebers kann sprechen, dass dieser als Gastgeber für Geschäftspartner auftritt, der die Gästeliste nach geschäftsbezogenen Gesichtspunkten bestimmt, dass er in seine Geschäftsräume einlädt und dass das Fest den Charakter einer betrieblichen Veranstaltung und nicht einer privaten Feier des Arbeitnehmers aufweist.

9 Finanzverwaltung hebt Schonfristen für Steueranmeldungen auf

Die quartalsweisen oder monatlichen Steueranmeldungen zur Umsatzsteuer sowie die jährlich, quartalsweise oder monatlich abzugebenden Lohnsteueranmeldungen sind spätestens am 10. des auf den jeweiligen Anmeldezeitraum folgenden Kalendermonats beim Finanzamt **einzureichen**. Werden die Steueranmeldungen erst später dem Finanzamt vorgelegt, ist dieses berechtigt, einen **Verspätungszuschlag** (bis zu 25 000 €) festzusetzen.

Wegen der relativ kurzen Anmeldefrist hat die Finanzverwaltung bislang regelmäßig bei einer Fristüberschreitung von bis zu **fünf Tagen** keine Verspätungszuschläge festgesetzt. Die Regelungen zu dieser sog. "Schonfrist" wurden nun generell aufgehoben (Bundesfinanzministerium vom 1.4.2003, Aktenzeichen IV D 2 - S 0323 - 8/03). Dies bedeutet, dass künftig bei jeder unentschuldigtem Abgabe der Steueranmeldung nach dem 10. des auf den Anmeldezeitraum folgenden Kalendermonats mit der Festsetzung eines Verspätungszuschlags zu rechnen ist. Die Aufhebung der Schonfristen gilt jedoch erst **ab dem 1.1.2004**. Bis dahin bleibt es beim bisherigen Verfahren.

Zur Vermeidung eines Verspätungszuschlags ist die rechtzeitige Vorbereitung und Bearbeitung der entsprechenden Buchführungsunterlagen erforderlich. Im Bereich der Umsatzsteuer besteht grundsätzlich die Möglichkeit, eine sog. Dauerfristverlängerung um einen Monat zu erhalten, soweit noch nicht geschehen. Hierzu wäre bei monatlicher Abgabe der Voranmeldungen jedoch die Zahlung einer Sondervorauszahlung in Höhe von $\frac{1}{11}$ der Vorjahres-Vorauszahlungen erforderlich, die erst im letzten Voranmeldungszeitraum des jeweils laufenden Jahres wieder angerechnet wird. Im Übrigen können Fristen im Einzelfall auf Antrag vom Finanzamt verlängert werden, falls keine Ausschlussfrist gegeben ist.

10 Einordnung der Einkünfte aus der Tätigkeit im Rahmen eines Heil- oder Heilhilfsberufs

Im Bereich der Heil- und Heilhilfsberufe ist die Einordnung unter die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit oder solcher aus Gewerbebetrieb umstritten. Regelmäßig sind diese Berufe nicht ausdrücklich im Gesetz als freiberufliche Tätigkeit aufgeführt (sog. Katalogberufe), so dass zu prüfen ist, ob der jeweils ausgeübte Beruf mit einem im Gesetz genannten Katalogberuf vergleichbar ist. Die richtige Einstufung der Einkünfte in eine der Einkunftsarten ist sehr bedeutsam. Insbesondere unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb der **Gewerbsteuer**, wohingegen dies für freiberufliche Einkünfte - jedenfalls derzeit noch - nicht gilt. Des Weiteren knüpft die Befreiung von der **Umsatzsteuer** für Heilberufe grundsätzlich daran an, dass der Beruf als freiberufliche Tätigkeit eingestuft wird.

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun in einem ausführlichen Schreiben zu dieser Abgrenzungsfrage Stellung genommen. Genannt werden die Zuordnungsgrundsätze, aber es erfolgt auch eine umfangreiche Aufzählung der Berufe, die als freiberufliche Tätigkeit einzustufen sind und derer, die als Gewerbebetrieb gelten. Für den konkreten Einzelfall kann dieses Schreiben eine sichere Abgrenzungshilfe bieten (Bundesfinanzministerium vom 3.3.2003, Aktenzeichen IV A 6 - S 2246 - 8/03).

11 Vermeidung von gewerbesteuerlichen Mehrbelastungen bei Fremdmitteln

Zinsen für Fremdkapital mindern als Betriebsausgaben den Gewinn und damit auch die Steuerlast. Bei der Gewerbsteuer werden Zinsaufwendungen aber dann **nur zur Hälfte** zum Abzug zugelassen, wenn die Verbindlichkeit als so genannte **Dauerschuld** einzustufen ist. Dauerschulden liegen dann vor, wenn die Schuld wirtschaftlich mit der Gründung, mit dem Erwerb des Betriebs oder eines Anteils zusammenhängt oder aber der dauernden Verstärkung des Betriebskapitals dient. Grundsätzlich keine Dauerschulden sind Schulden, die zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, wie z.B. Lieferanten- oder Wechselverbindlichkeiten. Schulden, die nicht zum laufenden Geschäftsverkehr gehören, werden dann als Dauerschuld eingestuft, wenn die **Laufzeit mehr als zwölf Monate** beträgt.

Die Einstufung einer Verbindlichkeit als Dauerschuld führt zu einer Mehrbelastung bei der Gewerbesteuer. Aus diesem Grunde sollte geprüft werden, wie sich im konkreten Fall die Mehrbelastung vermeiden oder zumindest vermindern lässt. Eingesetzt werden könnten folgende Instrumente:

- Eine **langfristige Schuld** könnte - soweit dies vertraglich möglich und wirtschaftlich sinnvoll ist - vorzeitig durch vorhandene Liquidität getilgt werden. Dass dies auch bei einer Tilgung kurz vor Erreichen der zeitlichen Grenze von einem Jahr nicht rechtsmissbräuchlich ist, hat jüngst das Finanzgericht München in seinem rechtskräftigen Urteil vom 28.10.2002 (Aktenzeichen 7 K 570/01) entschieden.
- Bei **Kontokorrentschulden** sollte versucht werden, über einen Zeitraum von mindestens acht Tagen den Saldo positiv, oder aber den Schuldsaldo möglichst gering zu halten. Hierdurch lässt sich die Dauerschuldproblematik ganz vermeiden bzw. auf den vergleichsweise niedrigen Saldo begrenzen.

Hinweis:

Im Zuge der zurzeit laufenden Überlegungen zur Gemeindefinanzreform kann es zu Änderungen im Bereich der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen kommen.

12 Umsatzsteuer

a) Für den Vorsteuerabzug ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgebend

Der Vorsteuerabzug ist dann nicht möglich, wenn der Unternehmer die bezogenen Leistungen zur Ausführung bestimmter steuerfreier oder bestimmter nicht der Umsatzsteuer unterliegender Leistungen verwendet. Nach der nunmehr gefestigten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofes, welcher sich nun mit Schreiben vom 24.4.2003 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7300 - 15/03/IV B 7 - S 7316 - 1/03) auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, kommt es insoweit entscheidend darauf an, ob der Unternehmer **im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** die **Absicht** hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Die Verwendungsabsicht muss objektiv belegt und in gutem Glauben erklärt werden.

Nach der geänderten Rechtsprechung ist nunmehr im Zeitpunkt des Leistungsbezugs über den Vorsteuerabzug endgültig zu entscheiden, während bislang oftmals der Vorsteuerabzug nur vorläufig gewährt wurde und erst bei der späteren tatsächlichen Verwendung endgültig hierüber entschieden wurde. Die Finanzverwaltung will an die **Belegung der Verwendungsabsicht** hohe Maßstäbe ansetzen und in Zweifelsfällen den Vorsteuerabzug gänzlich versagen. Dies kann dann problematisch sein, wenn die Vorleistungen erst etliche Zeit später zu Ausgangsumsätzen führen. Als Beispiele sind Planungskosten anzuführen, aber auch generell Gebäudeherstellungskosten, bei denen die Frage, ob und in welchem Umfang später bei der Vermietung des Gebäudes für die Umsatzsteuer optiert werden kann, noch nicht sicher ist.

Hinweis:

Anzuraten ist, die spätere Verwendungsabsicht möglichst detailliert zu belegen, z.B. durch Vertriebskonzepte oder Kalkulationsunterlagen, Zeitungsinserate, die Korrespondenz mit einem Makler oder potentiellen Mietern usw.

Diese neue Sichtweise kann für den Steuerpflichtigen auch vorteilhaft sein. So ist bei einem Gebäude auch in Zeiten des **Leerstandes** die (objektiv nachgewiesene) spätere Verwendungsabsicht für den Vorsteuerabzug maßgebend. Wird eine umsatzsteuerpflichtige Verwendung nach dem Leerstand beabsichtigt, so ist der Vorsteuerabzug weiterhin zu gewähren. Eine nachträgliche Korrektur des Vorsteuerabzugs kommt in diesem Falle auch dann nicht in Betracht, wenn nach der Leerstandszeit tatsächlich eine umsatzsteuerfreie Veräußerung erfolgt.

Hinweis:

Eine (zeitanteilige) Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jedoch vorzunehmen, wenn sich innerhalb bestimmter Zeiträume ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse ändern.

b) Kontrolle durch das Finanzamt

Betriebsprüfungen sind für die Unternehmen i.d.R. sehr belastend, weil sie Personal binden und oft zu Steuernachzahlungen führen. Das Bundesministerium der Finanzen hat jetzt seine Auffassung zur Durchführung einer **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** sowie zur Vornahme einer **Umsatzsteuer-Nachschau** in zwei Schreiben konkretisiert.

aa) Umsatzsteuer-Sonderprüfung

Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist eine spezielle Art der Betriebsprüfung bzw. Außenprüfung. Sie wird von besonders geschulten Prüfern unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung meist auf Grund **aktueller Anlässe** kurzfristig anberaumt und durchgeführt. Das Bundesministerium der Finanzen hat Hinweise veröffentlicht, die die einzelnen Finanzämter bei der Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zu beachten haben (Schreiben vom 7.11.2002, Aktenzeichen IV B 2 - S 7420 a - 4/02).

Aus dem Schreiben ergibt sich, dass **automationsgestützt** Hinweise ausgegeben werden, die der zuständige Finanzbeamte zusammen mit **Kontrollmitteilungen** bei der Bearbeitung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Erklärungen auswertet. Wenn dabei bestehende Zweifel nicht ausgeräumt werden können, soll **unverzüglich** eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung angeordnet werden.

Beispielsweise können insbesondere folgende **Kriterien** Anlass für eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung sein:

- außergewöhnlich hohe Vorsteuerbeträge,
- Vorsteuerabzug bei steuerfreien Umsätzen,
- Differenzen bei Verprobungen,
- unternehmens- bzw. branchentypische Leistungsbezüge mit Vorsteuerabzug,
- Erwerb von sowohl unternehmerisch als auch privat genutzten Grundstücken,
- Rechnungen von zweifelhaften Ausstellern mit zweifelhafter Leistungsbeschreibung oder mit formalen Mängeln,
- Grundstücksveräußerungen und -entnahmen,
- Neugründung von Unternehmen,
- Inanspruchnahme von Umsatzsteuerbefreiungen,
- Unregelmäßigkeiten bei innergemeinschaftlichen Erwerben,
- elektronisch erbrachte Dienstleistungen,
- Entgeltzahlung vor Leistungsausführung (z.B. in der Bauwirtschaft),
- erhebliche Abweichungen zwischen Voranmeldungen und Jahreserklärung oder bei Abgabe berichtigter Voranmeldungen,
- Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.

Auch vor einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung hat grundsätzlich eine schriftliche **Prüfungsanordnung** mit Rechtsbehelfsbelehrung zu erfolgen. Die Finanzbehörden sind aber nicht an die bei allgemeinen Betriebsprüfungen üblichen Bekanntgabefristen (zwei Wochen, bei Großbetrieben vier Wochen) gebunden.

Hinweis:

Neben der formellen Prüfung der Buchführung und der buch- und belegmäßigen Nachweise erstreckt sich eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsabwicklung nebst Ortsbesichtigung und Inaugenscheinnahme erworbener Wirtschaftsgüter. Die Sonderprüfung wird vorbereitet u.a. mittels Datenbank- und Internetabfragen.

bb) Umsatzsteuer-Nachschau

Seit dem 1.1.2002 tritt neben allgemeiner Betriebsprüfung und Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf Grund des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes die Möglichkeit der Umsatzsteuer-Nachschau. Danach kann die Finanzverwaltung **ohne vorherige Ankündigung** während der Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsräume betreten, um umsatzsteuerlich relevante Sachverhalte festzustellen. In Ausnahmefällen dürfen sogar **Wohnräume** betreten werden. Auf Verlangen muss der Steuerpflichtige Auskünfte erteilen sowie Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorlegen. Mit Schreiben vom 23.12.2002 hat sich das Bundesfinanzministerium zu Einzelheiten der Umsatzsteuer-Nachschau geäußert (Aktenzeichen IV B 2 - S 7420 - 415/02).

Eine Umsatzsteuer-Nachschau kann danach z.B. insbesondere zur Prüfung der Existenz neu gegründeter Unternehmen, bei Auskunftersuchen anderer Finanzämter und zur

Erfüllung von Amtshilfeersuchen anderer EU-Mitgliedsstaaten angeordnet werden. Geprüft werden beispielsweise das tatsächliche Vorhandensein von bestimmten Wirtschaftsgütern, einzelne Rechnungen und auch Buchungsvorgänge.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaue dürfen Grundstücke und Räume zwar betreten, aber **nicht durchsucht** werden. Jedoch kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** übergegangen werden, wenn die Feststellungen dazu Anlass geben.

Hinweis:

Werden bei einer Umsatzsteuer-Nachschaue Feststellungen gewonnen, die für andere Steuerarten von Bedeutung sind, dann darf die Finanzbehörde diese Feststellungen auswerten, auch für die Besteuerung anderer Personen.

c) Vorsteuerabzug: Beschreibung der Leistung in Rechnungen

Weitere Entscheidungen des Bundesfinanzhofs befassen sich mit den umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen an die Beschreibung einer ausgeführten Leistung in Rechnungen. Wenn in einer Rechnung die erbrachte Leistung nicht oder unrichtig oder ungenau beschrieben wird, ist beim Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug gefährdet. Beim leistenden Unternehmer kann es dazu kommen, dass die Umsatzsteuer ein weiteres Mal geschuldet wird.

Der Bundesfinanzhof stellte fest, dass die Angaben in einer Rechnung eine eindeutige und leicht nachprüfbar feststellende Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ermöglichen müssen. Er bestätigte die Auffassung des Finanzgerichts als Vorinstanz, dass im Falle der Lieferung von **hochpreisigen Waren** (Armbanduhren und Armbänder mit Kaufpreisen von 5 000 DM und darüber) nicht allein gattungsmäßig ("diverse Armbanduhren" bzw. "diverse Armbänder"), sondern steuerlich korrekt nur durch die Angabe des jeweiligen Lieferungsgegenstands abgerechnet werden kann (Entscheidung vom 29.11.2002, Aktenzeichen V B 119/02).

Außerdem führt der Bundesfinanzhof in einer anderen Entscheidung aus, dass die Rechnung zumindest **Angaben tatsächlicher Art** enthalten muss, die die Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermöglichen. Nicht ausreichend für den Vorsteuerabzug ist es dementsprechend, wenn Leistungen von Subunternehmern in den Abrechnungen nur als "nach Absprache", ohne Terminangaben und ohne eindeutige Leistungsbeschreibungen dargelegt werden (Entscheidung vom 22.12.2002, Aktenzeichen V B 53/02).

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof wies in der Entscheidung vom 29.11.2002 darauf hin, dass die notwendige Eindeutigkeit auch erreicht werden kann, indem in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen (z.B. Lieferscheine) verwiesen wird. Jedoch müssen grundsätzlich die in der Rechnung in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden.

13 Umsatzsteuerliche Behandlung der Geschäftsführungsleistungen bei Personengesellschaften

Bereits im Mandanten-Rundschreiben 1/2003 wurde über die Änderung der Rechtsprechung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Geschäftsführungsleistungen bei Personengesellschaften informiert. Zu dieser Problematik hat jetzt die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 13.12.2002 (Aktenzeichen IV B 7 - S 7100 - 315/02) Stellung genommen, so dass nunmehr weitgehend geklärt ist, wie von ihrer Seite zukünftig verfahren wird.

Nach diesem Schreiben vom 13.12.2002 wird die geänderte Rechtsprechung ab dem 1.7.2003 angewandt. Umsatzsteuerbare Geschäftsführungsleistungen (und kein Gesellschafterbeitrag) liegen dann vor, wenn die Leistungen selbständig und gegen (Sonder-)Entgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Dagegen sind die Leistungen dann nicht umsatzsteuerbar, wenn diese als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten sind.

Somit ergibt sich aktueller Handlungsbedarf. Es ist zu unterscheiden:

- Bei Personengesellschaften, welche zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, was im Regelfall gegeben sein dürfte, sollten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug geschaffen werden. D.h. der leistende Gesellschafter muss eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis erstellen. Unter bestimmten Bedingungen reicht für den Vorsteuerabzug auch ein Umsatzsteuerausweis im Gesellschaftsvertrag, welcher entsprechend zu ergänzen wäre. Der leistende

Unternehmer muss darüber hinaus die Umsatzsteuer fristgerecht erklären und an das Finanzamt abführen.

Hinweis:

Bei vergleichsweise geringen Umsätzen besteht nach der so genannten Kleinunternehmerregelung ein Wahlrecht, ob Umsatzsteuer ausgewiesen und abgeführt oder ob hierauf verzichtet wird.

- Bei Personengesellschaften, welche nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, wie z.B. solche mit Vermietungstätigkeit an Privatpersonen, sollte die Umsatzsteuerpflicht der Gesellschafterleistung nach Möglichkeit vermieden werden, um Mehrbelastungen durch die geänderte Rechtsprechung zu vermeiden. Hierzu bieten sich zwei Wege an:
 - Statt eines gesonderten Entgelts kann die Geschäftsführungstätigkeit durch eine erhöhte Beteiligung am Gewinn abgegolten werden, was eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages erfordert.
 - Soweit die Geschäftsführung durch eine natürliche Person erfolgt, kann dieser Leistung ein Arbeits- oder Dienstvertrag zu Grunde gelegt werden, so dass die Umsatzsteuerpflicht mangels Selbständigkeit entfällt.

Vorstehendes gilt grundsätzlich auch für die **GmbH & Co. KG**. Der Vorteil der neuen Rechtsprechung besteht jetzt darin, dass nunmehr die Komplementär-GmbH als umsatzsteuerlicher Unternehmer zum Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten Eingangsleistungen (insbesondere Beratungskosten) berechtigt ist. Notwendig ist hinsichtlich der von der Komplementär-GmbH erbrachten Leistungen die Erstellung von Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis.

Teilweise wird die Meinung vertreten, dass bei Beteiligungsidentität zwischen der KG und der Komplementär-GmbH zwischen beiden Gesellschaften eine umsatzsteuerliche Organschaft vorläge, so dass die Leistungen der Komplementär-GmbH nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Ob die Finanzverwaltung dieser Auffassung folgt, ist zurzeit offen. Jedenfalls wäre insoweit ein Umsatzsteuerausweis nicht nachteilig.

Hinweis:

Wichtig erscheint, dass der Handlungsbedarf und die sich ergebenden Handlungsmöglichkeiten nur für den jeweiligen Einzelfall erarbeitet werden können. Jedenfalls sollten alle einschlägigen Fälle hierauf untersucht werden.

14 Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Erhöhung der Besteuerung von in 1998 vereinbarten und in 1999 ausgezahlten Entlassungsentschädigungen?

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde bekanntlich die vergleichsweise vorteilhafte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen mit lediglich der Hälfte des sich ansonsten ergebenden durchschnittlichen Steuersatzes abgeschafft. Seitdem existiert nur noch eine regelmäßig sehr viel ungünstigere (Fünftelungs-)Regelung. Diese Gesetzesänderung wurde mit Wirkung zum 1.1.1999 beschlossen, wobei das Gesetzgebungsverfahren allerdings erst im Laufe des Jahres 1999 seinen Abschluss fand. Fraglich ist nun, ob diese Änderung auch dann greifen kann, wenn die Entlassungsentschädigung bereits vor Bekanntwerden der Änderungspläne bzw. vor deren Beschluss im Bundestag vereinbart war, aber erst im Jahre 1999 ausgezahlt wurde. In diesen Fällen würde der Gesetzgeber rückwirkend in bereits abgeschlossene Dispositionen der Steuerpflichtigen eingreifen. Der Bundesfinanzhof hatte sich mit dieser Frage nunmehr auseinander zu setzen. Der Bundesfinanzhof hält die Regelung wegen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes (Rückwirkungsverbot) für verfassungswidrig und hat mit Beschluss vom 6.11.2002 (Aktenzeichen XI R 42/01) diese Frage nun dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt (Aktenzeichen 2 BvL 1/03).

Hinweis:

Entsprechende Fälle sollten mit Hinweis auf das beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren offen gehalten werden.

15 Aufwendungen für Renovierung und Ausstattung der neuen Wohnung als Umzugskosten abziehbar?

Beruflich veranlasste Aufwendungen eines Arbeitnehmers können als sog. Werbungskosten abzugsfähig sein. Dazu können unter bestimmten Voraussetzungen

auch die bei einem Umzug angefallenen Aufwendungen gehören. Der Bundesfinanzhof ist jetzt darauf eingegangen, ob Aufwendungen für Renovierung und Ausstattung der neuen Wohnung steuerlich abzugsfähig sind (Urteil vom 17.12.2002, Aktenzeichen VI R 188/98).

Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass Aufwendungen für die neue Familienwohnung grundsätzlich nur steuerlich abziehbar sind, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist. Dies war hier wegen eines Arbeitsplatzwechsels der Fall. Das heißt aber nicht, dass alle im Zusammenhang mit dem Umzug anfallenden Ausgaben geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof beschränkt den Abzug auf solche Aufwendungen, die für sich betrachtet **nahezu ausschließlich beruflich veranlasst** sind (z.B. Transportkosten, Kosten der Wohnungsbeschaffung, pauschale Umzugsnebenkosten, nicht dagegen beispielsweise Aufwendungen für Kleidung oder für den im Rahmen der Eigenheimveräußerung beauftragten Makler).

Da die geltend gemachten Renovierungs- und Ausstattungsaufwendungen (z.B. Gardinen, Rollos, Lampe, Wasserboiler) in diesem Fall nach Auffassung des Bundesfinanzhofs in erheblichen Maße durch die private Lebensführung des versetzten Arbeitnehmers mitveranlasst waren, versagte der Bundesfinanzhof ihren Abzug. Denn die Aufwendungen wirkten auf unbestimmte Zeit in die Zukunft und gingen über die Vorbereitung und die Durchführung des Umzugs hinaus. Das bedeutet, dass nach öffentlichem Umzugskostenrecht erstattbare Aufwendungen nicht ohne Weiteres als Werbungskosten abziehbar sind.

16 Durchsuchung von Bankschließfächern

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 16.10.2002 (Aktenzeichen 2 BvR 1306/02) eine Verfassungsbeschwerde gegen Durchsuchungsbeschlüsse von Bankschließfächern nicht zur Entscheidung angenommen (d.h. in der Sache zurückgewiesen).

Zum einen weist das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass Bankschließfächer keine "Wohnungen" im Sinne des Grundgesetzes sind. Zum anderen liege auch kein Verstoß gegen das im Grundgesetz begründete Recht auf informationelle Selbstbestimmung vor. Allerdings hebt das Bundesverfassungsgericht noch einmal hervor, dass es an sich notwendiger Inhalt einer Durchsuchungsverfügung sei, den Tatvorwurf und den Tatzeitraum entsprechend zu konkretisieren. Hieran habe es im vorliegenden Falle zwar gemangelt, doch hätten sich diese Angaben auf Grund der vorangegangenen (steuerlichen) Selbstanzeigen der Beschwerdeführer unschwer eingrenzen lassen.

Hinweis:

Somit musste der Bankkunde die Durchsuchung seiner Schließfächer hinnehmen.

17 Verlustverrechnung bei privaten Veräußerungsgeschäften (Spekulationsgeschäften)

Für Verluste aus Spekulationsgeschäften (jetzt: private Veräußerungsgeschäfte), die vor dem Veranlagungszeitraum 1999 entstanden, sah das Gesetz keine Verlustverrechnungsmöglichkeit mit Spekulationsgewinnen anderer Veranlagungszeiträume vor. Erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 1999 gilt eine Regelung, nach der solche Verluste in die kommenden Veranlagungszeiträume vorgetragen und in den unmittelbar vorhergehenden Veranlagungszeitraum zurückgetragen werden können. Dies gilt jedoch erst für Verluste ab dem Jahr 1999.

Für die davor liegenden so genannten Altfälle hat der Bundesfinanzhof mit seinem Beschluss vom 15.12.2000 (Aktenzeichen IX B 128/99) verfassungsrechtliche Bedenken gegen die frühere Regelung erhoben und in einem offenen Altfall einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung stattgegeben. Er bemängelt hierbei, dass die Neuregelung durch den Gesetzgeber nicht auf die Altfälle erstreckt worden ist und sieht für diese Differenzierung keinen verfassungsrechtlich fundierten sachlichen Grund.

Hinweis:

Veranlagungen, die solche Altfälle betreffen, sollten daher in jedem Falle offen gehalten werden.

Aber auch für die **Neufälle ab 1999** stellt sich die Frage, ob der beschränkte Verlustausgleichsmechanismus, der im Wesentlichen ja vorsieht, dass Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (Spekulationsgeschäften) **nur mit Gewinnen aus der gleichen Einkunftsart** verrechnet werden dürfen - und dies auch nur in beschränktem Maße - verfassungsrechtlich haltbar ist. Das deutsche Einkommensteuergesetz kennt zwar die so genannten sieben Einkunftsarten, ist aber als so genannte synthetische

Einkommensteuer konzipiert, was bedeutet, dass die Einkünfte nicht beziehungslos zueinander stehen, sondern letztlich die Einkunftsarten nur den Zweck haben, zu definieren, was der Einkommensteuer unterliegt. Das Ergebnis dieser Prüfung ist eine Größe, die grundsätzlich bestimmen soll, wie die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beschaffen ist. Daher entspricht es diesem System nur, wenn Gewinne und Verluste aus allen Einkunftsarten auch unbeschränkt miteinander verrechenbar sind. Steuerpolitisch wird in den letzten Jahren an diesen Grundsätzen vermehrt gerüttelt, doch hat das Bundesverfassungsgericht bereits verschiedentlich an der Existenz bzw. Einziehung isolierter Betrachtungsweisen Zweifel geäußert. Mit anderen Worten entspricht es dem genannten System nur, wenn auch für Verluste eine Durchgängigkeit unter den Einkunftsarten existiert.

Hinweis:

Es dürfte davon auszugehen sein, dass auch gegen die Regelung der so genannten Neufälle ab 1999 letztlich Verfassungsbeschwerde eingelegt wird. Auch in Bezug auf diese Neufälle empfiehlt sich daher die Prüfung, ob nicht ein Offenhalten der Veranlagungen angezeigt ist.

18 Neuer Anwendungserlass für die Investitionszulage im Wohnungsbau

Bei Modernisierungsmaßnahmen an bestimmten vermieteten Wohngebäuden in den neuen Bundesländern zahlt das Finanzamt für **bis zum Jahresende 2004** abgeschlossene Baumaßnahmen eine Investitionszulage von 15 % oder 22 % bei einer nach oben begrenzten Bemessungsgrundlage. Zur Anwendung der entsprechenden Vorschriften des Investitionszulagengesetzes 1999 hat die Finanzverwaltung nun mit Datum vom 28.2.2003 (Aktenzeichen IV A 5 - InvZ 1272 - 6/03) einen umfangreichen Anwendungserlass bekannt gegeben. Dieser Erlass übernimmt im Wesentlichen die bisherigen Regelungen und passt sie der neuen Rechtslage an. Zu den bislang noch nicht geklärten Zweifelsfragen schließt sie sich weitgehend der bisher bereits in der Fachliteratur vertretenen Rechtsauffassung an.

Hinweis:

Trotzdem enthält der Erlass an einigen Stellen neue restriktive Regelungen. Insbesondere wenn beabsichtigt ist, ein zu renovierendes Wohngebäude in den neuen Bundesländern zu erwerben oder sich mit mehreren Personen zum Erwerb und zur Sanierung zusammenzuschließen, ist Vorsicht geboten. In diesen Fällen bietet es sich an, sich über die neuen Regelungen eingehend zu informieren und die Höhe der zu erwartenden Förderung vorab mit der Finanzverwaltung abzustimmen.

19 Gewerblicher Grundstückshandel bei nur einem Veräußerungsgeschäft

Die Rechtsprechung zum gewerblichen Grundstückshandel kommt nicht zur Ruhe. Mit Urteil vom 9.12.2002 (Aktenzeichen VIII R 40/01) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein gewerblicher Grundstückshandel dann vorliegen kann, wenn sechs Grundstückspartellen in **einem einzigen Vertrag** veräußert werden.

In dem entschiedenen Fall hatte eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts sechs Flurstücke erworben, auf denen ein Geschäfts- und Freizeitzentrum errichtet werden sollte. Während der Bauphase wurden verschiedene Aktivitäten im Hinblick auf eine Veräußerung des Gesamtobjektes entfaltet. Hieraus folgerte der Bundesfinanzhof, dass die Verkaufsbemühungen eine **nachhaltige**, d.h. auf Wiederholung angelegte und damit **gewerbliche** Tätigkeit darstellen. Hingegen ist der Verkauf von mehreren Eigentumswohnungen durch nur einen Vertrag **dann keine gewerbliche Tätigkeit**, wenn eine Wiederholungsabsicht, d.h. insbesondere umfangreiche Veräußerungsbemühungen nicht feststellbar sind.

Das Gericht verweist auf verschiedene andere Tätigkeiten, die **auch ohne Wiederholungsabsicht** dazu führen können, dass eine nachhaltige Tätigkeit angenommen werden kann, z. B. Übernahme von weiteren Verpflichtungen durch den Veräußerer, Übernahme weiterer Einzelaktivitäten bei einer veräußernden Arbeitsgemeinschaft und das Entfalten zahlreicher Einzelaktivitäten im Hinblick auf das Ziel, das Grundstück zu veräußern.

Hinweis:

In entsprechenden Fällen sollte darauf geachtet werden, dass nicht aus verschiedenen Einzelaktivitäten auf eine bedingte Veräußerungsabsicht geschlossen werden kann. So sollte vermieden werden, Anzeigen über den geplanten Verkauf zu schalten, einen Makler zu beauftragen bzw. über den reinen Verkauf hinaus dem Käufer weitere Leistungen anzubieten. Insbesondere durch nach der Manifestierung der Veräußerungsabsicht

entfaltete (wertsteigernde) Aktivitäten, die sich auf eine spätere Bebauung oder Nutzung des Grundbesitzes beziehen, kann erkennbar werden, dass die Aktivitäten nicht lediglich der nicht gewerblichen Verwaltung eigenen Vermögens dienen.

20 Vermietung innerhalb der Familie

Die Vermietung von eigenem Wohnraum innerhalb der Familie stellt ein beliebtes Steuergestaltungsinstrument dar. Die Rechtsprechung ist daher ständig bemüht, Grenzen für einen möglichen Missbrauch aufzuzeigen.

a) Vermietung nicht abgeschlossener Wohnräume an Kinder?

Durch Beschluss vom 16.1.2003 (Aktenzeichen IX B 172/02) hat der Bundesfinanzhof klar festgehalten, dass die Vermietung von **einzelnen Wohnräumen**, die keine abgeschlossene Wohnung bilden, an volljährige unterhaltsberechtigten Kinder keine steuerrechtlich wirksame Vermietung darstellt. Die an die beiden Söhne, einen Studenten und einen Schüler, vermieteten Räume hatten keine Kochgelegenheit und waren von der Wohnung im Übrigen nicht abgetrennt.

Hinweis:

Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Wohnung nur dann vermietbar, wenn sie Wasch- und Kochgelegenheiten hat und im Übrigen abgetrennt von anderen Wohnungen oder Wohnräumen ist.

b) Überkreuzvermietung

Andererseits hat es der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 14.1.2003 (Aktenzeichen IX R 5/00) für unbedenklich gehalten, wenn Eltern das Haus ihres Sohnes entgeltlich zu Wohnzwecken mieten, während der Sohn das daneben liegende Haus der Eltern unentgeltlich nutzt. Hierin könne kein Rechtsmissbrauch gesehen werden, da der Fall sich von der steuerlich nicht zulässigen Überkreuzvermietung unterscheidet. Das Gericht führt noch einmal dazu aus, dass eine **unzulässige Überkreuzvermietung dann vorliegt**, wenn weitgehend ähnliche Wohnungen von zwei Personen angeschafft oder hergestellt werden, um sie sogleich wieder dem jeweils anderen zu vermieten. Dadurch solle nur die steuerlich - abgesehen von der Wohneigentumsförderung - unbeachtliche Eigennutzung vermieden werden, beachtliche nicht-steuerliche Gründe für eine derartige Gestaltung fehlten. Da im entschiedenen Fall jedoch zwei unterschiedliche Häuser betroffen waren und nur eins der Häuser entgeltlich vermietet wurde, lag nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kein Rechtsmissbrauch vor.

Hinweis:

Bei "Überkreuzgestaltungen" sollte daher darauf geachtet werden, dass die betreffenden Objekte sich wesentlich voneinander unterscheiden, z.B. im Hinblick auf Größe, Zuschnitt, Lage u.Ä.

21 Umsatzsteuer

a) Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Grundstücken

Bei unternehmerisch genutzten Gebäuden kann der Vermieter auf die Miete Umsatzsteuer erheben, wenn der Mieter selbst das Grundstück für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen; das ist beispielsweise bei Banken, Versicherungen, Behörden oder Ärzten i.d.R. **nicht** der Fall. Kann jedoch an einen Unternehmer vermietet werden, der das Grundstück für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (z.B. an "normale" Unternehmen, Rechtsanwälte, Einzelhandel etc.), so kann der Vermieter diese Vermietung umsatzsteuerpflichtig gestalten und die Vorsteuern aus der Herstellung oder der Anschaffung des Gebäudes abziehen. Dadurch kann erhebliche Liquidität freigesetzt werden.

Bei gemischt genutzten errichteten Gebäuden, die danach zum Teil mit und zum Teil ohne Umsatzsteuerausweis vermietet werden (z. B. Erdgeschoss an die Zweigstelle einer Bank, Obergeschoss an einen Rechtsanwalt), ist häufig streitig, in welchem Verhältnis die nichtabziehbare und die abziehbare Vorsteuer aus Errichtungs- und Instandsetzungsaufwendungen aufgeteilt werden kann. Die Rechtsprechung (Bundesfinanzhof vom 17.8.2001, Aktenzeichen V R 1/01) lässt hier auch die **Aufteilung nach den erzielten Mieten** zu, während die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.11.2002, Aktenzeichen IV B 7 - S 7306 -25/02) grundsätzlich auf die **Aufteilung nach den tatsächlichen Nutzflächen** abstellt. Diese Stellungnahme wird nun ergänzt durch eine Verfügung der Oberfinanzdirektion Cottbus vom 6.2.2003 (Aktenzeichen S 7306 - 0004 - St 244). Nach dieser Verfügung sind zunächst die auf die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge zu ermitteln und entsprechend zu behandeln. Wenn der Unternehmer

eine solche Zuordnung nicht durchführt und keine getrennten Aufzeichnungen führt, sei ggf. zu schätzen. Nur die nicht direkt zuordenbaren Kosten (z.B. für Dach, Heizungskeller, Treppenhaus) können nach dem Mietschlüssel verteilt werden. Dies führt in der Regel zu einer gegenüber der Aufteilung der gesamten Vorsteuer nach dem Mietschlüssel für den Steuerpflichtigen ungünstigeren Lösung.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass als Aufteilungsmaßstab nur das Verhältnis der **fiktiven Nettokaltmieten** (ohne Nebenkosten) zueinander in Betracht kommt, nicht dagegen die tatsächlich erzielten Mieten.

Hinweis:

Nach der Verfügung der OFD Cottbus ist der Unternehmer an den gewählten Vorsteueraufteilungsmaßstab gebunden. Er kann also nicht zwischen Nutzflächen- und Umsatzschlüssel hin- und herwechseln.

b) Vorsteuerabzug bei Miteigentumsanteilen von Ehegatten

Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 16.5.2002 (Aktenzeichen V R 15/00) entschieden, dass Ehegatten, die gemeinschaftlich ein Gebäude errichten, das von der Ehegattengemeinschaft als solcher aber nicht verwendet wird, beide Leistungsempfänger hinsichtlich der Bauleistungen sind. Entsprechend einer Aufteilung des Gebäudes nach dem Wohneigentumsgesetz kann der Ehegatte, der die ihm zustehende Einheit als Gewerberäume seinem Ehegatten umsatzsteuerpflichtig vermietet, den Vorsteuerabzug aus den auf beide Ehegatten ausgestellten Baurechnungen anteilig geltend machen.

Hinweis:

Trotz dieser Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sollte für den Vorsteuerabzug auf die genaue und richtige Adressierung an denjenigen geachtet werden, der die Vorsteuern geltend machen will. Dies hilft Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu vermeiden. Die Fallgestaltung dieser Entscheidung vom 16.5.2002 ist abzugrenzen von Gestaltungen, in denen - anders als hier - die Ehegatten-Grundstücksgemeinschaft selbst (z.B. als Vermieterin des Gebäudes) unternehmerisch tätig wird.

22 Zweitwohnungssteuern sind Werbungskosten bei vermieteter Ferienwohnung

In jüngster Zeit hat der Bundesfinanzhof einige Erleichterungen im Hinblick auf die Frage gebracht, ob und inwieweit Ferienwohnungen steuerlich zu berücksichtigen sind. Im Urteil vom 15.10.2002 (Aktenzeichen IX R 58/01) hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass eine gezahlte Zweitwohnungssteuer insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer Ferienwohnung abgezogen werden kann, als sie auf die tatsächliche Zeit der Vermietung (einschließlich der ihr zuzurechnenden Leerstandszeiten) entfällt. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass die Zweitwohnungssteuer nur an die Möglichkeit der Eigennutzung anknüpfe und daher nur auf diesen Zeitraum entfalle, wurde verworfen.

Hinweis:

Jedoch ist zu beachten, was der Bundesfinanzhof im Urteil vom 6.11.2001 (Aktenzeichen IX R 85/00) in einem anderen Zusammenhang ausgeführt hat. Und zwar könne die Befreiung von der Zweitwohnungssteuer ein Indiz gegen eine Selbstnutzung der Ferienwohnung sein. Daraus wird man folgern müssen, dass eine Heranziehung zur Zweitwohnungssteuer als Indiz für eine Selbstnutzung angesehen wird. Dies kann Folgen z.B. für die steuerliche Berücksichtigung von Leerstandszeiten haben.

23 Eigenheimzulage

a) Schreiben der Finanzverwaltung zur Kinderzulage

Durch Schreiben vom 18.2.2003 (Aktenzeichen IV C 3 - EZ 1230 - 3/03) hat das Bundesministerium der Finanzen auf zwei im vergangenen Jahr ergangene Urteile des Bundesfinanzhofs zur Kinderzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz reagiert. Damit wird das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 10.2.1998 (Aktenzeichen IV B 3 - EZ 1010 - 11/98) geändert.

Das höchste deutsche Steuergericht hatte im vergangenen Jahr geurteilt, dass es für die Inanspruchnahme der Kinderzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz u.a. darauf ankommt, dass ein Kind zum **Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung** zum Haushalt des Anspruchsberechtigten gehört, selbst wenn das Kind im weiteren Verlauf die Wohnung nicht mehr benutzt. Außerdem entschied der Bundesfinanzhof, dass ein Kind auch dann zum Haushalt der Eltern gehören kann, wenn es zwar unter der Woche am Studienort auswärtig untergebracht ist, dort jedoch keinen unabhängigen Haushalt führt

und an den Wochenenden und in den Semesterferien regelmäßig in die elterliche Wohnung zurückkehrt, in der ihm weiterhin ein Zimmer zur Verfügung steht.

Ergänzend wird in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18.2.2003 ausgeführt, dass ein Kind auch dann zum Haushalt des Anspruchsberechtigten gehören kann, unabhängig davon, ob sich das Kind am Studienort in einer ihm unentgeltlich überlassenen Wohnung, einer angemieteten Wohnung oder einer Wohngemeinschaft aufhält. Das Vorliegen eines eigenständigen Haushalts, das die Kinderzulage ausschließen würde, ist anhand einer Würdigung sämtlicher Begleitumstände zu entscheiden.

Neben der Kinderzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz kann auch der Abzug eines Ausbildungsfreibetrages wegen auswärtiger Unterbringung gewährt werden.

Hinweis:

In entsprechenden Fällen sollte gut dokumentiert werden, dass das Kind regelmäßig in die elterliche Wohnung zurückkehrt. Entsprechende Kalenderaufzeichnungen sind hilfreich. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden und kann auf Antrag zu einer Neufestsetzung der Zulage mit Wirkung ab 2001 bzw. 2002 führen.

b) Eigenheimzulage bei umfangreicher Sanierung eines verfallenen Objektes

Die Eigenheimzulage wird auch für **Ausbauten und Erweiterungen** an einer im Inland belegenen eigenen Wohnung gewährt. Die Förderung beträgt hier pro Jahr nur 2,5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens jedoch 1 278 €, während der Fördergrundbetrag für die Anschaffung oder Herstellung eines **neuen** Gebäudes jährlich das Doppelte beträgt.

Nicht nur durch Errichtung eines Neubaus, sondern auch durch **Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude** kann grundsätzlich eine neue Wohnung hergestellt werden.

Eine umfassende Sanierung eines verfallenen Objektes stellt jedoch noch keine Neuherstellung im Sinne des Eigenheimzulagengesetzes dar. Dies hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz durch rechtskräftiges Urteil vom 8.1.2002 (Aktenzeichen 2 K 2921/99) entschieden. Dabei hat sich das Finanzgericht auf die entsprechende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gestützt.

Ein neues Gebäude in dem Sinne entsteht nur dann, wenn die Bausubstanz wegen des sog. Vollverschleißes unbrauchbar geworden ist und durch die Sanierung ein neues Wirtschaftsgut entsteht oder ein Gebäude in seiner **wesentlichen Substanz** so verändert wird, dass die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das Gepräge eines bautechnisch neuen Gebäudes geben.

24 Verabschiedung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes

Nach umfangreicher Diskussion in den letzten Monaten, verbunden mit vielen Änderungen, Ergänzungen und Einschränkungen, haben Bundesrat und Bundestag nun das "Steuervergünstigungsabbaugesetz" vom 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) verabschiedet. Die **für die GmbH bedeutsamen Gesetzesänderungen** betreffen insbesondere die Einschränkung der Körperschaftsteuerminderung von vorhandenem Alt-Körperschaftsteuerguthaben, Änderungen bei der gewerbsteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Organschaft, die Hinzurechnung bei niedriger Gewerbesteuerbelastung in "Gewerbesteuer-Oasen" und die Beschränkung der Verlustverrechnung bei stillen Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften. Im Einzelnen sind folgende Neuregelungen zu beachten:

a) Beschränkung der Nutzung von altem Körperschaftsteuerguthaben

Viele Unternehmen haben im Rahmen der Umstellung des Körperschaftsteuersystems auf das Halbeinkünfteverfahren nicht das gesamte Körperschaftsteuerguthaben durch Ausschüttung realisiert. Bei diesen Gesellschaften wurde das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben für steuerliche Zwecke festgestellt. Von diesem Guthaben wurde nach bisheriger Rechtslage der Gesellschaft eine Körperschaftsteuerermäßigung in Höhe von $\frac{1}{6}$ jeder Ausschüttung gewährt, die den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht und nach neuem Recht zu besteuern ist. Diese Rückerstattungsregelung ist nun durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz in verschiedener Hinsicht **eingeschränkt** worden:

- Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 11.4.2003 und vor dem 1.1.2006 "erfolgen", soll grundsätzlich keine Körperschaftsteuerminderung gewährt werden (sog. Moratorium). Auf Grund dieser Anrechnungspause wurde der bisher 15 Jahre betragende Ermäßigungszeitraum auf 18 Jahre erhöht. Während dieses Zeitraums ist das gesamte vorhandene Körperschaftsteuerguthaben durch Minderung der Steuerbelastung bei Ausschüttungen aufzubrechen.

- Für nach dem 31.12.2005 "erfolgende" Gewinnausschüttungen ist eine zusätzliche Begrenzung der Körperschaftsteuerminderung eingeführt worden. Danach gilt - neben der 1/6-Regelung - ein zusätzlich zu beachtender Ermäßigungshöchstbetrag. Dieser ermittelt sich aus dem jeweils am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vorhandenen Körperschaftsteuerguthaben und dem verbleibenden Ermäßigungszeitraum, auf den das Guthaben gleichmäßig zu verteilen ist. Der so ermittelte Betrag ist der Höchstbetrag der Minderung.
- Eine Sonderregelung gilt für Gewinnausschüttungen, die vor dem 21.11.2002 beschlossen wurden und vor dem 1.1.2006 "erfolgen". Für diese Ausschüttungen gilt die bisherige Regelung fort. Gleiches gilt für nach dem 20.11.2002 beschlossene, aber bereits vor dem 12.4.2004 "erfolgte" Gewinnausschüttungen.

b) Änderungen bei den ertragsteuerlichen Organschaften

Die Organschaft für Zwecke der Körperschaft- und Gewerbesteuer führt dazu, dass Gewinne und Verluste der beteiligten Unternehmen miteinander verrechnet werden. Das kann zu erheblichen steuerlichen Vorteilen führen. Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz ergeben sich folgende **für die GmbH bedeutsame Änderungen:**

- Hinsichtlich der zeitlichen Voraussetzungen ist nun geregelt, dass Organschaften erstmals für das Wirtschaftsjahr begründet werden können, in dem alle Wirksamkeitsvoraussetzungen erfüllt sind. Nach bisheriger Rechtslage reichte es aus, wenn die handelsrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen wie Eintragung in das Handelsregister und Zustimmungsbeschlüsse im Jahr nach der Begründung der Organschaft erfüllt wurden. Nunmehr muss die Eintragung in das Handelsregister in dem Jahr erfolgen, für das die Organschaft erstmals ihre steuerlichen Wirkungen entfalten soll.
- Die verzögerte Begründung gilt nicht für Organschaftsverträge, die bereits vor dem 21.11.2002 unterzeichnet wurden. Für diese Verträge gilt hinsichtlich der zeitlichen Anforderungen noch die bisherige Regelung als Übergangsregelung fort.
- Die gerade erst eingeführte gesetzliche Regelung zur so genannten Mehrmütterorganschaft wird grundsätzlich ab dem Veranlagungszeitraum 2003 wieder abgeschafft.

c) Hinzurechnungsvorschrift bei niedriger Gewerbesteuerbelastung ("Gewerbesteueroasen")

In das Gewerbesteuergesetz wurde eine Hinzurechnungsvorschrift neu eingefügt, die sich in der Konzeption an die Zurechnungsvorschriften nach dem Außensteuergesetz anlehnt. Der neu eingefügte § 8a Gewerbesteuergesetz gilt erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2003. Die Neuregelung betrifft Anteilseigner von inländischen Kapitalgesellschaften, die einer **niedrigen Gewerbesteuerbelastung** unterliegen. Eine niedrige Gewerbesteuerbelastung ist nach § 8a Abs. 2 Gewerbesteuergesetz gegeben, wenn der **maßgebliche Hebesatz geringer als 200 %** ist. Für diese Gesellschaften gilt, dass deren Gewerbeertrag anteilig dem beteiligten Unternehmer nach Maßgabe seiner Beteiligungsquote zuzurechnen ist, wenn er seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist der Hinzurechnungsbetrag gesondert und einheitlich festzustellen.

d) Begrenzung des Verlustabzugs aus stiller Beteiligung

Neu eingefügt ist in das Einkommensteuergesetz eine Vorschrift, durch die die Verrechnung von Verlusten aus einer Innengesellschaft/Unterbeteiligung (insbesondere stille Gesellschaften) eingeschränkt wird. Betroffen sind Innengesellschaften/Unterbeteiligungen, "bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte eine Kapitalgesellschaft ist und als Mitunternehmer anzusehen ist". Werden aus der Innengesellschaft/Unterbeteiligung Verluste erzielt, so sind diese nur noch **mit Gewinnen verrechenbar**, die der Gesellschafter oder Beteiligte **aus der selben Innengesellschaft oder Unterbeteiligung bezieht**.

Hinweis:

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen durch die Regelung Umgehungsgestaltungen im Zusammenhang mit der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft verhindert werden. Der Gesetzgeber sah insoweit die Gefahr, dass die auf Grund der Abschaffung der Mehrmütterorganschaft nicht mehr mögliche Verlustnutzung durch Begründung einer Unterbeteiligung erreicht wird.

25 Rechts- und Parteifähigkeit einer ausländischen GmbH nach Sitzverlegung ins Inland ("Überseering")

Der Bundesgerichtshof hat in seiner Folgeentscheidung zur Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 5.11.2002 (Aktenzeichen Rs. C-208/00, GmbHR 2002, 1137) die Ausführungen des Europäischen Gerichtshofs zur Rechtsfähigkeit einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft übernommen und damit die bisher in Deutschland herrschende sog. Sitztheorie aufgegeben (vgl. Urteil vom 13.3.2003, Aktenzeichen VII ZR 370/98, ZIP 2003, 718). In der Entscheidung ging es um die Frage, ob und inwieweit eine ausländische Kapitalgesellschaft im Inland rechts- und parteifähig ist, die ihren **Verwaltungssitz aus dem Ausland nach Deutschland** verlegt:

Im Streitfall hatte eine niederländische Kapitalgesellschaft (BV) ihren tatsächlichen Verwaltungssitz nach Düsseldorf verlegt und war Beklagte in einem Rechtsstreit. Der Bundesgerichtshof legte dem Europäischen Gerichtshof die Frage vor, ob die niederländische Gesellschaft durch die Verlegung des Verwaltungssitzes in das Inland ihre Partei- und Rechtsfähigkeit verloren habe. Der Europäische Gerichtshof bestätigte seine bereits in einer früheren Entscheidung vertretene Auffassung, nach der es für die Rechtsfähigkeit nicht auf den Verwaltungssitz eines Unternehmens, sondern auf die Gründung ankommt (**Gründungstheorie**).

Der **Bundesgerichtshof übernahm** nun diese Rechtsausführungen und entschied, dass eine Kapitalgesellschaft, die in einem der Mitgliedsstaaten der EU wirksam gegründet und dort rechtsfähig ist, grundsätzlich in jedem anderen Mitgliedsstaat als rechtsfähig anzuerkennen ist. Insbesondere betonte der Bundesgerichtshof, dass der in Artikel 43, 48 EG-Vertrag geregelte Niederlassungsfreiheit nicht entprochen wird, wenn die Gesellschaft lediglich wie ein rechtsfähiger Personenzusammenschluss behandelt werde. Dies begründe nämlich (unzulässig) zusätzliche Haftungsrisiken für die Gesellschafter.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der Bundesgerichtshof die Sitztheorie endgültig aufgegeben. Insbesondere ist es - entgegen einer in der Literatur vertretenen Ansicht - nicht ausreichend, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft im Inland hinsichtlich ihrer Rechtsfähigkeit bloß wie eine Personengesellschaft behandelt wird.

26 Vorsorgeaufwendungen: Ungekürzter Vorwegabzug trotz erteilter Pensionszusage

In seiner Entscheidung vom 16.10.2002 (Aktenzeichen XI R 25/01, BFH/NV 2003, 25, HFR 2003, 348) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob auch bei erteilter Pensionszusage der Vorwegabzug ungekürzt zu gewähren ist. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Der Kläger war **Alleingesellschafter** und Geschäftsführer einer GmbH. Er erhielt neben seinem laufenden Geschäftsführergehalt eine **Zusage auf Altersrente**, die das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung behandelte. Beim Ansatz der Vorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger den vollen **Vorwegabzug** geltend, da bei ihm die Voraussetzungen für die Kürzung nicht vorlägen. Nach den einkommensteuerlichen Vorschriften ist der Vorwegabzug - um 16 % der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit - zu kürzen (und damit der steuermindernd anzusetzende Betrag zu verringern), wenn der Steuerpflichtige während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegt, eine Berufstätigkeit ausübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen **Anwartschaftsrechte** auf eine Altersversorgung ganz oder teilweise **ohne eigene Beitragsleistung erworben hat**.

Der Bundesfinanzhof gab dem Kläger Recht und gewährte den ungekürzten Vorwegabzug. Zweifelhaft war allein, ob die Anwartschaftsrechte aus der Pensionszusage ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers erworben wurden und aus diesem Grund der Vorwegabzug zu kürzen ist. Der Bundesfinanzhof bejahte eine eigene Beitragsleistung des Alleingesellschafters nach **wirtschaftlicher Betrachtungsweise** mit folgender Begründung: Mit der Erteilung der Pensionszusage sei die Bildung einer entsprechenden Rückstellung bei der GmbH erforderlich. Die Bildung der Rückstellung wiederum führe zu einer entsprechenden Minderung des Gewinns, auf den der Alleingesellschafter-Geschäftsführer nach den handelsrechtlichen Vorschriften Anspruch hat. Da die Rückstellungsbildung zu einer Gewinnminderung führe, sei die Pensionszusage durch eine eigene Beitragsleistung des

Alleingesellschafter-Geschäftsführers erworben. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs gilt diese Beurteilung unabhängig davon, ob die Zuführungen zur Rückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen sind.

Hinweis:

Die für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidung kommt überraschend, da sie von der bisher wohl herrschenden Meinung abweicht, nach der der Vorwegabzug bei Gesellschafter-Geschäftsführern bei Gewährung einer Pensionszusage zu kürzen ist. Allerdings hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 14.6.2000 (XI R 57/99, BStBl II 2001, 28) eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der auch im Streitfall maßgeblichen einkommensteuerlichen Vorschriften zu Grunde gelegt. Die Finanzverwaltung erörtert derzeit, ob das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegt werden soll und will es zunächst nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichen (vgl. Oberfinanzdirektion Hannover vom 25.2.2003, Aktenzeichen S 2221 - 285 - StO 211/S 2221 - 410 - StH 215, DB 2003, 746; Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 24.2.2003, Aktenzeichen S 2221 A - 94 - St II 27, DStR 2003, 549).

27 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Muttergesellschaft durch Vorteilszuwendung zwischen Tochtergesellschaften

Das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg (Urteil vom 5.6.2002, Aktenzeichen 2 K 212/98, EFG 2002, 1214; Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof anhängig unter Aktenzeichen I B 109/02) hatte darüber zu befinden, welche Auswirkungen **Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften** im Hinblick auf eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der gemeinsamen Muttergesellschaft haben. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die inländische Muttergesellschaft M war an der inländischen Tochter-GmbH zu 100 % und an der ausländischen (schweizerischen) Tochter-AG ebenfalls zu 100 % beteiligt. Die Tochter-GmbH übernahm für die ausländische Tochter-AG **Personalaufwendungen**. Die Übernahme der Personalaufwendungen hatte ihren Grund im gemeinsamen Gesellschaftsverhältnis zur Muttergesellschaft M, so dass unstreitig eine **verdeckte Gewinnausschüttung** gegeben war. Die Beteiligten waren sich auch darin einig, dass nach allgemeinen Grundsätzen eine verdeckte Gewinnausschüttung von der inländischen Tochtergesellschaft **an die** gemeinsame **Muttergesellschaft** gegeben war. Die Beteiligten stritten nur darüber, ob der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung bei der Tochter-GmbH zu einem **gewinnerhöhenden Zufluss bei der Muttergesellschaft M** in Form von Betriebseinnahmen führt.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs führt die Zuwendung von materiellen Vermögensgegenständen in Dreieckskonstellationen wie der vorliegenden zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** der zuwendenden Tochter an die Muttergesellschaft und einer **verdeckten Einlage** der Muttergesellschaft in die den Vorteil unmittelbar empfangende andere Tochtergesellschaft (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 26.10.1987, Aktenzeichen GrS 2/86, BStBl II 1988, 348). Nach Auffassung der klagenden Muttergesellschaft M war diese Konstellation jedoch im Streitfall nicht gegeben, weil die **unentgeltliche Kostenübernahme kein einlagefähiges Wirtschaftsgut** sei. Diese Beurteilung teilte das Finanzgericht nicht. Vielmehr - so das Finanzgericht - könne auch die Übernahme von Verbindlichkeiten die Zuwendung eines Vermögensvorteils bedeuten und damit ein einlagefähiges Wirtschaftsgut sein. Eine bloße Nutzungsüberlassung sei nicht gegeben. Das Finanzgericht hat die Klage daher abgewiesen und die Gewinnerhöhung bei der Muttergesellschaft M bejaht.

Hinweis:

Hätte die Tochter-GmbH - wie von der Klägerin vorgetragen - der ausländischen Tochter-AG ein nicht einlagefähiges Wirtschaftsgut (insbesondere Nutzungsüberlassung) zugewendet, so hätte der verdeckten Gewinnausschüttung bei der Muttergesellschaft ein grundsätzlich gleich hoher Aufwand gegenüber gestanden, so dass es im Ergebnis zu keiner Gewinnerhöhung gekommen wäre.

28 Direktversicherung: Kein Aussonderungsrecht des Arbeitnehmers im Konkurs des Arbeitgebers

In einer Entscheidung vom 18.7.2002 (Aktenzeichen IX ZR 264/01, BB 2002, 2350) hatte der Bundesgerichtshof darüber zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen einem Arbeitnehmer ein Aussonderungsrecht hinsichtlich einer ihm erteilten Direktversicherung zusteht, wenn der Arbeitgeber in Konkurs geht. Im Einzelnen hatte der Bundesgerichtshof folgenden Sachverhalt zu beurteilen:

Der Beklagte war als Prokurist bei der D-GmbH angestellt. Die D-GmbH hatte mit dem Prokuristen eine Direktversicherung nach dem Betriebsrentengesetz geschlossen. **Versicherungsnehmer** war die D-GmbH. Die Versicherungsbeiträge wurden aus dem insoweit verminderten Bruttogehalt des Beklagten geleistet. Obwohl die D-GmbH für den Beklagten ein unwiderrufliches Bezugsrecht begründen sollte, wurde in dem **Kapitallebensversicherungsvertrag** nur ein **widerrufliches** Bezugsrecht für den Beklagten vereinbart. Später wurde über das Vermögen der D-GmbH der Konkurs eröffnet. Der Beklagte stritt mit dem Konkursverwalter darüber, wem die Rechte aus dem Lebensversicherungsvertrag zustehen.

Der Bundesgerichtshof betonte zunächst, dass dem Beklagten bei Eintritt des Konkurses lediglich ein widerrufliches Bezugsrecht zustand. Da der Versicherungsfall noch nicht eingetreten war, hatte er noch kein Recht auf die Leistung des Versicherers erworben. Da nach allgemeiner Auffassung ein lediglich widerrufliches Bezugsrecht kein Aussonderungsrecht im Konkurs begründe, habe der Arbeitnehmer **grundsätzlich keinen Anspruch auf Aussonderung**.

Der Bundesgerichtshof erörterte sodann, ob sich eine abweichende Beurteilung daraus ergibt, dass der Versicherungsvertrag im Wege der **Gehaltsumwandlung** begründet und auch erfüllt wurde. Dies verneinte der Bundesgerichtshof. Zunächst hielt das Gericht die Auslegung der Vorinstanz für nicht zu beanstanden, nach der der Beklagte den für die Direktversicherung verwendeten Gehaltsanteil dem Arbeitgeber als Treuhänder überlassen hat. Dies habe zwar möglicherweise ein Aussonderungsrecht des Arbeitnehmers an den jeweiligen Gehaltsteilen begründet, die der Arbeitgeber an die Versicherung abführen sollte und auch abgeführt hat. Ob dieses Aussonderungsrecht bestanden hat, konnte der Bundesgerichtshof offen lassen. Jedenfalls sei es - so der Bundesgerichtshof - mit der Abführung der einzelnen Versicherungsbeiträge an die Versicherung erloschen. Selbst wenn das Aussonderungsrecht bestanden habe, so hätte es sich nach Auffassung des Bundesgerichtshofs nicht an den aus dem Versicherungsvertrag erworbenen Rechten der D-GmbH fortgesetzt. Das Treuhandverhältnis an den Gehaltsbestandteilen habe mit Einzahlung in die Versicherung geendet. Der Beklagte hat daher im Konkurs des Arbeitgebers nur einen Verschaffungsanspruch, der **eine gewöhnliche Insolvenzforderung** bildet. Diese ist **nur nach der Quote zu befriedigen**.

Hinweis:

Das Urteil des Bundesgerichtshofs belastet den Arbeitnehmer mit dem Insolvenzrisiko seines Arbeitgebers, wenn eine Direktversicherung mit lediglich widerruflichem Bezugsrecht vereinbart worden ist. Die aus dem Gehalt des Arbeitnehmers geleisteten Beiträge zur Direktversicherung fallen so in die Konkursmasse.

29 Übernahme des Gründungsaufwands durch GmbH: Anforderungen an die Satzungsregelung

In einer Entscheidung vom 11.12.2002 (Aktenzeichen 44 T 5/02, GmbHR 2003, 471) hat das Landgericht Essen zu der in der Praxis häufig auftretenden Frage Stellung genommen, in welcher Höhe und **unter welchen Voraussetzungen eine GmbH** den entstehenden **Gründungsanwand tragen** darf. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

Die Parteien hatten im notariellen Gesellschaftsvertrag u.a. Folgendes geregelt:

"Die Kosten dieses Vertrages und seiner Durchführung sowie die Gesellschaftssteuern trägt die Gesellschaft bis zu einem Betrag von Euro 3 000."

In Abschnitt IV der notariellen Urkunde hieß es wie folgt:

"Die Kosten dieses Vertrages und ihres Vollzugs sowie die Gesellschaftssteuern trägt die Gesellschaft. Der Gründungsaufwand wird auf maximal Euro 3 000 geschätzt."

Im Rahmen des Eintragungsverfahrens verlangte das Registergericht mit Zwischenverfügung, die **Gründungskosten genauer anzugeben** und die Gesamthöhe der von der GmbH zu tragenden Gründungskosten auf 2 500 € zu begrenzen. Die Beschwerdeführerin hielt die Zwischenverfügung für unberechtigt und verlangte die Eintragung in das Handelsregister.

Das Landgericht versagte die Eintragung. Zur Begründung führte es zunächst aus, dass zwar eine prozentuale starre Obergrenze - die vielfach als maßgeblich erachtete **Obergrenze von 10 % des Stammkapitals** war im Streitfall offenbar überschritten - nach Auffassung des Gerichts für den zu übernehmenden Höchstbetrag **nicht zu beachten** sei. Es sei grundsätzlich auch möglich, den anfallenden Gründungsaufwand nur zu schätzen. Im Streitfall sah das Gericht allerdings selbst **eine Schätzung nicht als gegeben an**, weil die Parteien sich darauf beschränkten, einen fiktiven Oberwert zu nennen, um sich nicht die Mühe machen zu müssen, unter Heranziehung der

gebührenrechtlichen Regelungen den Wert annähernd zu ermitteln. Ferner sah es das Gericht als schädlich an, dass die Angaben in der notariellen Urkunde unklar seien. Es sei **nicht genau erkennbar, welche Kosten von der GmbH erstattet werden**. Diese Unklarheit sei im Interesse des Gläubigerschutzes nicht hinnehmbar, so dass die Eintragung zu versagen sei.

Hinweis:

Um Eintragungsschwierigkeiten zu vermeiden, sollte der Gründungsaufwand möglichst genau angegeben werden, sobald dieser sich ermitteln lässt. Im Gesellschaftsvertrag reicht hingegen eine betragsmäßige Obergrenze aus.