

Mandantenrundschreiben 06/2003

[1 Hinweise auf aktuelle Gesetzgebungsverfahren](#)

[2 Spenden nachträglich geltend machen](#)

[3 Unterhaltszahlung an bedürftige Angehörige: Berücksichtigung von Schonvermögen des Unterhaltsempfängers](#)

[4 Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers und des Erwerbers](#)

[5 Neue Geringverdienergrenze ab 1.8.2003](#)

[6 Private Pkw-Nutzung: Umsatzsteuer ist mit zu erfassen!](#)

[7 Die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004](#)

[8 Leasing über Standardinvestitionsgüter](#)

[9 Bewertung von Nutzungsentnahmen](#)

[10 Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Sportanlagen](#)

[11 Inanspruchnahme der Begünstigungen bei der Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften](#)

[12 Zuordnung von Lebensversicherungsverträgen zum Betriebs- oder Privatvermögen](#)

[13 Ehepartner als Vermieter bei doppelter Haushaltsführung](#)

[14 Abziehbarkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten](#)

[15 Neues Investmentsteuergesetz](#)

[16 Garantiefonds](#)

[17 Neues Schreiben der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen und Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden](#)

[18 Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberzuschüssen zur Kranken- und Pflegeversicherung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern](#)

[19 Betriebsaufspaltung: Beherrschung der Besitz-GbR trotz Einstimmigkeitserfordernis](#)

[20 Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft](#)

[21 Verdeckte Gewinnausschüttung](#)

[22 Kein "umgekehrter Haftungsdurchgriff" der Gläubiger des Gesellschafter-Geschäftsführers auf das Vermögen der GmbH](#)

[23 Verdeckte Sacheinlage: Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens unmittelbar nach Erbringung der Bareinlage](#)

1 Hinweise auf aktuelle Gesetzgebungsverfahren

a) Haushaltsbegleitgesetz 2004

Vorgesehen sind neben weiteren Einzeländerungen im Wesentlichen die folgenden Maßnahmen:

- Vorziehen der bislang für 2005 vorgesehenen Absenkung des Einkommensteuertarifs durch die **dritte Stufe** der bereits früher beschlossenen Steuerreform auf 2004: Eingangssteuersatz 15 % (derzeit 19,9 %), Spitzensteuersatz 42 % (derzeit 48,5 %). Ohne das geplante Haushaltsbegleitgesetz 2004 wird 2004 allein die zweite Stufe wirksam, die dann zu einem Eingangssatz von 17 % und einem Spitzensatz von 47 % führen würde.
- Abschaffung der Eigenheimzulage bei Herstellungsbeginn (Bauantrag) oder Anschaffung (obligatorischer Vertrag) nach dem 31.12.2003. Stattdessen ist eine zukünftige Förderung durch ein Zuschussprogramm zur Strukturverbesserung in Städten vorgesehen.
- Absenkung (Einschränkung) der Entfernungspauschale, die es Arbeitnehmern erlaubt, die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuerlich geltend zu machen.

Es ist zu erwarten, dass die letzte Stufe der Steuerreform tatsächlich vorgezogen wird. Die übrigen vorgesehenen Maßnahmen sind allerdings noch sehr umstritten.

Hinweis:

Die geplante deutliche Absenkung des Einkommensteuertarifs zwingt zu Überlegungen, wie Erträge in das Jahr 2004 verlagert, Aufwendungen dagegen noch in 2003 geltend gemacht werden können. Insbesondere bei Einkünfteermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, aber auch die Bilanzpolitik im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses gewinnt deutlich an Bedeutung. Im Einzelnen werden wir hierauf in den kommenden Mandanten-Rundschreiben ausführlich eingehen.

Die nach wie vor fortdauernde Diskussion um den Fortbestand der Eigenheimzulage sollte Anlass sein, die Fördervoraussetzungen für anstehende Erwerbs- oder Bauprojekte noch in diesem Jahr zu erfüllen.

b) Gesetz zur Reform der Gewerbesteuer

Der - höchst umstrittene - Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht eine grundlegende Umgestaltung der Gewerbesteuer, verbunden mit einer Änderung der Bezeichnung in "Gemeindewirtschaftssteuer", vor. Im Kern sind folgende Veränderungen vorgesehen, wobei ein In-Kraft-Treten ab 2004 angestrebt wird:

- Der Gemeindewirtschaftssteuer sollen neben Gewerbetreibenden auch Freiberufler unterliegen.
- Aus der Berechtigung der Gemeinden zur Erhebung einer Gewerbesteuer/Gemeindewirtschaftssteuer soll eine Verpflichtung werden, verbunden mit einem Mindesthebesatz von 200 %.
- Die Gemeindewirtschaftssteuer soll im Gegensatz zur bisherigen Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abziehbar sein, müsste also aus versteuertem Einkommen geleistet werden.
- Die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer wird beibehalten und auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgedehnt. Des Weiteren ist vorgesehen, die Anrechnung betragsmäßig zu erhöhen, um einen Ausgleich für die fehlende Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu schaffen, wobei eine Begrenzung auf die tatsächliche Gemeindewirtschaftssteuer vorgesehen ist.
- Veräußerungs- und Aufgabegewinne sollen künftig generell der Gemeindewirtschaftssteuer unterliegen. Ob sich dieses Vorhaben durchsetzen lässt, ist fraglich.
- Der Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften soll geringfügig erhöht, allerdings bei Überschreiten bestimmter Gewinn Grenzen nicht mehr

gewährt werden. Vorgesehen sind darüber hinaus - als Ausgleich für die vorgesehene fehlende Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben - Änderungen des bisherigen Staffeltarifs und im Bereich der Steuermesszahl. Ob es bei diesen Planungen bleiben wird, ist noch fraglich.

- Deutliche Veränderungen sind bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen und Kürzungen vorgesehen. Die einzelnen Maßnahmen sind noch sehr umstritten, so z.B. die Frage, ob und ggf. wie ertragsunabhängige Elemente wie Zinsen für Fremdkapital, Mieten oder Leasingraten in die Steuerbemessungsgrundlage eingehen. Jedenfalls ist vorgesehen, dass Zinsen für Gesellschafterdarlehen bei Kapitalgesellschaften bei der Gemeindefinanzierungssteuer nicht abziehbar sind, also in voller Höhe mit dieser Steuer belastet wären.

Die Notwendigkeit einer Reform der Gemeindefinanzen mit dem Ziel, den Kommunen eine konjunkturunabhängigere und größere Finanzquelle zu verschaffen, wird allgemein gesehen. Welcher Weg beschritten werden soll, ist allerdings höchst umstritten. Ob ein Kompromiss noch bis Ende dieses Jahres gefunden wird, erscheint derzeit fraglich. Auf Grund der bestehenden Ungewissheiten hinsichtlich der letztendlich umgesetzten Lösung erscheint es derzeit auch kaum möglich, konkrete Aussagen über "Gewinner" oder "Verlierer" dieser Reform der Gewerbesteuer zu machen.

c) Gesetzentwurf zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz

Vorgesehen sind im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Der Verlustvortrag soll weiterhin zeitlich unbegrenzt möglich sein, betragsmäßig aber ab einem Sockelbetrag von 100 000 € auf die Hälfte des Gesamtbetrags der Einkünfte begrenzt werden. Diese sog. "Mindestbesteuerung" sollte auch bereits mit dem Steuervergünstigungsabbaugesetz eingeführt werden, fand allerdings im Vermittlungsverfahren keine Zustimmung. Gelten sollen diese Änderungen sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Körperschaftsteuer.
- Nach derzeitigem Körperschaftsteuerrecht können Zinsen an Gesellschafter in bestimmten Fällen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Insbesondere können die Fälle betroffen sein, in denen der Darlehensgeber ein ausländischer Gesellschafter ist. Der Europäische Gerichtshof hat die derzeitige Gesetzesfassung für europarechtswidrig eingestuft. Der Gesetzgeber strebt nun eine Neufassung des Gesetzes an, welche die bisherige Konzeption im Grundsatz beibehält, aber dem europäischen Recht angepasst sein soll. Vorgesehen ist eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf alle in- und ausländischen wesentlich beteiligten Gesellschafter, was bei einer Beteiligung von mehr als 25 % angenommen wird. Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital sollen in diesen Fällen bei Überschreiten bestimmter Eigen-/Fremdkapitalrelationen steuerlich nicht mehr als abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als Gewinnausschüttung qualifiziert werden. Im Detail ist die vorgesehene Neuregelung sehr kompliziert. Bereits jetzt ist aber abzusehen, dass sich grundlegende Änderungen hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit einer Gesellschafterfremdfinanzierung ergeben werden.
- Vorgesehen ist eine Begrenzung der Steuerfreiheit von Dividenden und Veräußerungsgewinnen von Kapitalgesellschaften aus einer Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft von derzeit 100 % auf 95 %. Im Gegenzug sollen Aufwendungen, die mit dieser Beteiligung in Zusammenhang stehen, insbesondere Fremdkapitalzinsen, vollständig abziehbar sein.

Hinweis:

Die wieder angestellten Überlegungen hinsichtlich der Einschränkungen des Verlustvortrages erfordern Überlegungen zu einer möglichst raschen Nutzung bestehender Verlustvorträge.

d) Steueränderungsgesetz 2003

Schwerpunkt des Entwurfs eines Steueränderungsgesetzes 2003 ist das Umsatzsteuerrecht. Insbesondere sollen Anpassungen an EU-Richtlinien erfolgen. So sollen die Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen erhöht werden. Auch soll die bisherige Einschränkung beim Vorsteuerabzug für den Erwerb und die Unterhaltung von

privat mitbenutzten Fahrzeugen entfallen. Und der Vorsteuerabzug aus nachgewiesenen Reisekosten soll wieder uneingeschränkt möglich sein.

Im Bereich der Einkommensteuer wird erneut der Versuch unternommen, die von der Rechtsprechung abgelehnte 15 %-Grenze für die Behandlung von Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen als anschaffungsnahe Herstellungsaufwendungen bei Gebäuden gesetzlich zu verankern.

2 Spenden nachträglich geltend machen

Spenden werden i.d.R. steuerlich nur anerkannt, wenn dem Finanzamt eine Spendenbescheinigung (Zuwendungsbestätigung) vorgelegt wird. Der Bundesfinanzhof hat jetzt entschieden, dass eine Spende auch dann noch im Rahmen der Sonderausgaben abgezogen werden kann, wenn die Spendenquittung für eine im betreffenden Kalenderjahr getätigte Spende **erst ausgestellt** wird, nachdem die Einspruchsfrist für den Steuerbescheid schon abgelaufen ist. Das Finanzamt muss den Steuerbescheid dann zu Gunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend ändern (Urteil vom 6.6.2003, Aktenzeichen XI R 13/02).

Hinweis:

Zu unterscheiden ist diese Fallgestaltung von Fällen, in denen die Spendenbestätigung bereits rechtzeitig zur Steuerfestsetzung vorlag, aber versehentlich nicht beim Finanzamt eingereicht wurde.

3 Unterhaltszahlung an bedürftige Angehörige: Berücksichtigung von Schonvermögen des Unterhaltsempfängers

Zahlungen für den Unterhalt bedürftiger, gesetzlich unterhaltsberechtigter Personen (z.B. Eltern) können bis zu einer bestimmten Höhe steuermindernd angesetzt werden. Voraussetzung ist u.a., dass für die unterhaltene Person niemand Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld hat und dass die unterhaltene Person **nur ein geringes Vermögen** besitzt.

Die Finanzverwaltung hatte bisher i.d.R. ein Vermögen des Unterhaltsempfängers bis zu einem Verkehrswert von 15 500 € (bis 2001: 30 000 DM) als geringfügig und damit als unschädlich für den steuerwirksamen Abzug der Aufwendungen beim Unterhaltsgewährenden angesehen. Nicht mitgerechnet wurde dabei unter bestimmten Voraussetzungen ein **selbst bewohntes "angemessenes Hausgrundstück"** des Unterhaltsempfängers. Das heißt, die Unterhaltszahlung konnte unter Umständen steuerlich geltend gemacht werden, auch wenn der Empfänger Eigentümer eines Eigenheims war.

Im Urteil vom 12.12.2002 (Aktenzeichen III R 41/01) sah der Bundesfinanzhof in dieser Praxis der Finanzämter eine Privilegierung der Eigenheimbesitzer und lehnte den Abzug der Unterhaltsaufwendungen ab. Der Bundesfinanzhof meinte, es könne keinen Unterschied machen, ob der Unterhaltsempfänger sein Vermögen z.B. in Wertpapieren, Kunstgegenständen oder anderweitig angelegt hätte. Auch ein selbst genutztes Eigenheim sei deshalb grundsätzlich anzusetzen, und zwar mit dem Verkehrswert.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung will jedoch auch künftig ein angemessenes Hausgrundstück außer Betracht lassen, das vom Unterhaltsempfänger allein oder zusammen mit Angehörigen bewohnt wird, denen es nach seinem Tod weiter als Wohnung dienen soll (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 20.8.2003, Aktenzeichen IV C 4 - S 2285 - 43/03 unter Hinweis auf die Einheit der Rechtsordnung hinsichtlich der Regelungen im Bundessozialhilfegesetz). Das Bundesfinanzministerium sieht sich dabei nicht im Widerspruch zu der o.g. Entscheidung des Bundesfinanzhofs, da in dem Urteilsfall der unterhaltsempfangenden Mutter des Steuerpflichtigen ein Dreifamilienhaus mit einem Wert von 570 000 DM gehörte, in dem sie auch wohnte. Dieses Dreifamilienhaus sei auch nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums nicht mehr ein "angemessenes Hausgrundstück".

4 Kontrollmitteilungen für die Steuerakten des Erblassers und des Erwerbers

Insbesondere Banken sind im Fall des Todes des Erblassers verpflichtet, alle Vermögensgegenstände des Erblassers, die sie zu dessen Todeszeitpunkt in ihrem

Gewahrsam halten, den Erbschaftsteuer-Finanzämtern anzuzeigen. Auf Grund dieser Erkenntnisse erstellen die Erbschaftsteuer-Finanzämter Kontrollmitteilungen an die Wohnsitz-Finanzämter des Erblassers und der Erwerber, um deren zutreffende Besteuerung sicherzustellen. Die gleich lautenden Ländererlasse vom 18.6.2003 sehen eine Kontrollmitteilung durch das Erbschaftsteuer-Finanzamt an das Wohnsitz-Finanzamt des Erblassers vor, wenn der Reinwert des Nachlasses mehr als 250 000 € oder wenn das zum Nachlass gehörende Kapitalvermögen mehr als 50 000 € beträgt. Eine Kontrollmitteilung an das Wohnsitz-Finanzamt des Erwerbers hat auch zu erfolgen, wenn der Bruttowert seines Erwerbs mehr als 250 000 € oder das zu seinem Erwerb gehörende Kapitalvermögen mehr als 50 000 € beträgt. Die Wertgrenze von 50 000 € gilt für Schenkungen von Kapitalvermögen entsprechend.

Hinweis:

Den Erbschaftsteuer-Finanzämtern bleibt es unbenommen, auch in anderen Fällen bei gegebenem Anlass - z.B. wenn eine Schenkung erst im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Fahndung aufgedeckt wurde - Kontrollmitteilungen für die Wohnsitz-Finanzämter zu erstellen.

5 Neue Geringverdienergrenze ab 1.8.2003

Die **Geringverdienergrenze** bewirkt, dass bei versicherungspflichtigen Personen der Gesamtsozialversicherungsbeitrag bis zu einem bestimmten Entgeltbetrag **allein vom Arbeitgeber** zu übernehmen ist. Der Anwendungsbereich bezieht sich insbesondere auf Arbeitnehmer, die sich in **Berufsausbildung** befinden. Insoweit handelt es sich **nicht** um die Geringfügigkeitsgrenze für die sog. **"Mini-Jobs"**.

Ab 1.4.2003 wurde die Geringfügigkeitsgrenze von 325 € auf 400 € monatlich angehoben (so genannte Mini-Job-Regelung). Dies geschah zunächst entsprechend bei der Geringverdienergrenze. Gegen die letztere Erhöhung hat es Proteste gegeben. Der Gesetzgeber hat hierauf reagiert und mit Wirkung ab dem 1.8.2003 allein die Geringverdienergrenze wieder auf 325 € im Monat gesenkt.

Hinweis:

Wird infolge einmalig gezahlten Arbeitsentgelts die 325 €-Grenze überschritten, gelten Besonderheiten.

6 Private Pkw-Nutzung: Umsatzsteuer ist mit zu erfassen!

Privatentnahmen wirken sich gewinn- und somit steuererhöhend aus. Wird ein dem Betriebsvermögen zugeordnetes Kraftfahrzeug auch privat genutzt, dann kann der Wert dieser Nutzungsentnahme pauschal nach der sog. 1 %-Methode ermittelt werden.

Berechnungsgrundlage für die pauschale Ermittlung einer privaten Kfz-Nutzung eines Unternehmers ist danach für jeden Kalendermonat ein Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen **einschließlich der Umsatzsteuer** (Bruttolistenpreis). Auf diesen ermittelten Wert ist im Falle der Umsatzsteuerpflicht (noch zusätzlich) Umsatzsteuer zu berechnen. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.3.2003 (Aktenzeichen XI R 12/02) entschieden.

7 Die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004

Nach der Anhörung der Verbände hat das Bundeskabinett am 6.8.2003 die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 beschlossen. Der Bundesrat hat der Kabinettsvorlage am 26.9.2003 zugestimmt. Im Gegensatz zu den Vorjahren handelt es sich nicht um eine Neufassung der gesamten Lohnsteuer-Richtlinien, sondern nur um deren punktuelle Anpassung an die aktuelle Rechtsentwicklung. Die Lohnsteuer-Richtlinien sollen eine einheitliche Anwendung des Lohnsteuerrechts durch die Finanzbehörden gewährleisten. Die nunmehr vorliegenden aktualisierten Lohnsteuer-Richtlinien sind grundsätzlich beim Steuerabzug vom Arbeitslohn für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2003 enden, und für sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2003 zufließen, anzuwenden.

a) Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (R 30 Lohnsteuer-Richtlinien)

Die Steuerfreiheit der Zuschläge setzt voraus, dass sie **neben dem Grundlohn** gezahlt werden. Die Richtlinie wird dementsprechend um den Hinweis ergänzt, dass bei einer **Nettolohnvereinbarung** ein solcher Zuschlag nur dann steuerfrei ist, wenn er **neben dem vereinbarten Nettolohn** gezahlt wird. Die Lohnsteuer-Richtlinien 2004 stellen darüber hinaus klar, dass zum Grundlohn auch die unter bestimmten Voraussetzungen steuerfreien Arbeitgeberleistungen gehören, die an einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse geleistet werden, soweit es sich um **laufenden Arbeitslohn** handelt.

b) Bewertung der Sachbezüge (R 31 Lohnsteuer-Richtlinien)

aa) Pkw-Gestellung an Arbeitnehmer

Die private Nutzung eines Dienstwagens kann entweder nach einer pauschalen oder einer individuellen Wertermittlungsmethode erfasst werden. Bei der Anwendung der pauschalen Wertermittlungsmethode (sog. 1 %-Methode) ist Bemessungsgrundlage der inländische Brutto-Listenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung. Hinzu kommt der Bruttowert der Sonderausstattung. Zu dieser Sonderausstattung zählen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch das **Navigationsystem** und eine **Diebstahlsicherung**. Dagegen bleibt der Wert des **Autotelefons** einschließlich Freisprecheinrichtung außer Ansatz.

Es wird mitunter empfohlen, Navigationsgeräte und andere Zusatzausstattung nicht bereits "ab Werk" zu bestellen, sondern diese nachträglich (nach der Erstzulassung) einzubauen. Die Finanzverwaltung bestimmt in den Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004, dass auch nachträglich eingebaute Sonderausstattung im inländischen Listenpreis Berücksichtigung zu finden hat.

bb) Zinersparnis bei Arbeitgeberdarlehen

Die Darlehensgewährung an den Arbeitnehmer kann sich günstig auswirken, weil nur in bestimmten Fällen ein steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn ausgelöst wird. Es besteht u.a. die Möglichkeit, eine wesentliche Vereinfachungsregelung der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 zu nutzen. Und zwar wird danach eine Zinersparnis als steuerpflichtiger Arbeitslohn nicht angenommen, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums **2 600 €** nicht übersteigt.

Zinsvorteile sind anzunehmen, soweit der Effektivzins für ein einzelnes Darlehen 5 % (bislang: 5,5 %) unterschreitet.

Bei der 2 600-€-Grenze kommt es auf die **Summe** sämtlicher zinsloser oder zinsverbilligter Darlehen an. Hinsichtlich der Zinssatzbeurteilung ist jeder einzelne Darlehensvertrag getrennt zu beurteilen.

c) Umzugskosten (R 41 Lohnsteuer-Richtlinien)

Mit Schreiben vom 5.8.2003 hat das Bundesfinanzministerium die Regelungen zur steuerlichen Anerkennung von Umzugskosten aktualisiert. Danach ändern sich die maßgebenden Beträge für Umzugskosten wie folgt:

- Höchstbetrag für umzugsbedingte Unterrichtskosten für ein Kind

Umzüge, die beendet werden	Betrag
ab dem 1.1.2002 bis zum 30.6.2003	1 349 €
ab dem 1.7.2003 bis zum 31.3.2004	1 381 €
ab dem 1.4.2004 bis zum 31.7.2004	1 395 €
ab dem 1.8.2004	1 409 €

- Pauschbeträge für sonstige Umzugsauslagen

Umzüge, die beendet werden	Ledige/Verheiratete	Betrag für jede in § 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 Bundesumzugskostengesetz genannte

		weitere Person (z.B. ledige Kinder)
ab dem 1.1.2002 bis zum 30.6.2003	537 €/1 074 €	237 €
ab dem 1.7.2003 bis zum 31.3.2004	550 €/1 099 €	242 €
ab dem 1.4.2004 bis zum 31.7.2004	555 €/1 110 €	245 €
ab dem 1.8.2004	561 €/1 121 €	247 €

Bei einem beruflich veranlassten Umzug können die tatsächlichen Umzugskosten grundsätzlich ohne weitere Nachprüfung bis zur Höhe der genannten Beträge als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Beim Nachweis höherer Aufwendungen wird die berufliche Veranlassung der Kosten insgesamt geprüft. Bei Erstattung durch den Arbeitgeber sind vom Arbeitnehmer vorzulegende Nachweise zum Lohnkonto aufzubewahren.

d) Geburtstagsfeier auf Kosten des Arbeitgebers (R 70 Lohnsteuer-Richtlinien)

Die Finanzverwaltung hat mit den Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 auf die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 28.1.2003, Aktenzeichen VI R 48/99) reagiert. In den Lohnsteuer-Richtlinien wird bislang bestimmt, dass **übliche Sachleistungen** des Arbeitgebers aus Anlass

- der Dienst Einführung,
- eines Amts- und Funktionswechsels,
- eines runden Arbeitnehmerjubiläums oder
- der Verabschiedung eines Arbeitnehmers

nicht als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft und damit nicht als Arbeitslohn anzusehen sind.

Als **üblich** werden Sachleistungen angesehen, sofern die Aufwendungen des Arbeitgebers je teilnehmende Person 110 € einschließlich Umsatzsteuer nicht übersteigen. In diese Grenzberechnung sind Geschenke bis zu einem Gesamtwert von 40 € einzubeziehen.

Die Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 bestimmen nunmehr, dass die vorgenannten Regelungen auch für übliche Sachleistungen bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers gelten, wenn es sich unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles um ein Fest des Arbeitgebers (betriebliche Veranstaltung) handelt. Die Finanzverwaltung wendet das o.g. Urteil des Bundesfinanzhofs damit dem Grunde nach an. Allerdings wird es nicht uneingeschränkt umgesetzt, weil z.B. die von der Finanzverwaltung gezogene betragsmäßige Begrenzung nicht aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ableitbar ist.

8 Leasing über Standardinvestitionsgüter

a) Bedeutung des Leasing als Finanzierungsform

Leasing ist rechtlich zwischen einem herkömmlichen Mietvertrag und einem Ratenkaufvertrag einzuordnen. Die wirtschaftliche Bedeutung des Leasing liegt vor allem in seiner Finanzierungsfunktion, wobei teilweise auch steuerliche Vorteile gegeben sein können. Gerade im Bereich der Standardinvestitionsgüter, wie beispielsweise Fahrzeuge, Kopierer, Telefonanlagen, bietet Leasing derzeit eine vorteilhafte Form der Finanzierung. Insbesondere wird durch diese Finanzierungsform das Bilanzbild in vielen Fällen günstiger gehalten, als im Falle einer klassischen Finanzierung.

b) Bilanzielle Zurechnung des Leasinggutes

Die bilanzielle Zurechnung des Leasinggegenstandes erfolgt beim wirtschaftlichen Eigentümer. Grundsätzlich ist dies der Leasinggeber als zivilrechtlicher Eigentümer mit der Folge, dass beim Leasingnehmer lediglich die Leasingraten als Aufwand in Erscheinung treten. Beim Leasingnehmer ergibt sich allerdings ggf. eine Angabepflicht im Anhang, sofern der Leasingvertrag für die Finanzlage von Bedeutung ist.

Erfolgt dagegen eine bilanzielle Zurechnung ausnahmsweise beim Leasingnehmer, so hat dieser das Leasinggut zu aktivieren und in der Folgezeit abzuschreiben und daneben eine entsprechende Schuld gegenüber dem Leasinggeber zu passivieren, welche sich mit jeder Leasingzahlung mindert.

c) Bilanzielle Zurechnungsregeln

Die steuerliche Vorteilhaftigkeit des Leasing ergibt sich in dem regelmäßig angestrebten Maße nur dann, wenn die bilanzielle Zurechnung des Leasinggutes zum **Leasinggeber** erfolgt, so dass die Verträge entsprechend ausgestaltet werden.

Die Finanzverwaltung hat zur bilanziellen Zurechnung umfangreiche Erlasse herausgegeben, welche für die Praxis wichtige Hilfen und Anhaltspunkte bei der Beurteilung und Ausgestaltung von Leasingverträgen sind. Unterschieden wird dabei einerseits zwischen Vollamortisationsverträgen, bei welchen die Summe der Leasingraten die Investitions- und Finanzierungskosten voll abdeckt und andererseits Teilamortisationsverträgen, bei denen dies nicht gegeben ist.

Bei **Vollamortisationsverträgen** über bewegliche Wirtschaftsgüter erfolgt i.d.R. eine Zurechnung beim **Leasinggeber**

- bei fehlender Kauf- oder Verlängerungsoption im Falle einer unkündbaren Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes,
- im Falle eines Vertrages mit Kaufoption, wenn die Grundmietzeit mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und der dem Optionsrecht zu Grunde liegende Kaufpreis nicht niedriger ist als der Restbuchwert des Leasinggegenstandes unter Zugrundelegung einer linearen AfA nach der amtlichen AfA-Tabelle,
- bei Verträgen mit Mietverlängerungsoption, wenn die Grundmietzeit mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beträgt und die Anschlussmiete so bemessen ist, dass sie den Wertverzehr für den Leasinggegenstand auf der Basis linearer Abschreibung nach der amtlichen AfA-Tabelle deckt.

Bei **Teilamortisationsverträgen** über bewegliche Wirtschaftsgüter wird in der Praxis eine Zurechnung zum **Leasinggeber** sichergestellt, wenn zu der unkündbaren Grundmietzeit von mindestens 40 % und höchstens 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes weiterhin vereinbart wird,

- dass der Leasinggeber am Ende der Grundmietzeit ein Andienungsrecht hat (ohne Optionsrecht des Leasingnehmers) oder
- dass der Leasinggeber zur Veräußerung des Leasinggutes zum Ende der Vertragslaufzeit verpflichtet ist und der Leasingnehmer einen möglichen wirtschaftlichen Verlust (Verkaufserlös ist kleiner als die Restamortisation) trägt und der Leasinggeber mindestens 25 % eines die Restamortisation übersteigenden Teils des Veräußerungserlöses erhält oder
- dass im Falle eines kündbaren Vertrages nach Ablauf einer Grundmietzeit von 40 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eine Abschlusszahlung zu entrichten ist, welche mindestens die durch die Leasingraten noch nicht gedeckten Gesamtkosten des Leasinggebers deckt.

d) Bilanzielle Zurechnung bei besonderen Vertragsgestaltungen

Zu beachten ist, dass die Leasingerlasse der Finanzverwaltung nur erste - wenn auch wichtige - Anhaltspunkte für die bilanzielle Einstufung geben. Jeder einzelne Vertrag sollte genau beurteilt werden.

Dies gilt insbesondere dann, wenn die Vertragsgestaltung von den in den Leasingerlassen vorgesehenen Fallgestaltungen abweicht. Als Grundsatz hinsichtlich der bilanziellen Zuordnung kann festgehalten werden, dass eine Zuordnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer erfolgt (was in der Regel steuerlich nicht gewünscht ist), wenn der Leasingnehmer den Leasinggeber von Anfang an von der Nutzung des Wirtschaftsgutes ausschließen kann.

Aktuell hatte das Finanzgericht Niedersachsen einen solchen Fall zu entscheiden. In dem rechtskräftigen Urteil vom 19.6.2002 (Aktenzeichen 2 K 457/99) ging es um einen

Leasingvertrag über ein Kraftfahrzeug. Zwar betrug die Laufzeit des Leasingvertrages 42 Monate, so dass im Grundsatz eine Zurechnung zum Leasinggeber erfolgen müsste. Doch deckten die vereinbarten Leasingraten die Anschaffungskosten und auch die Finanzierungskosten des Leasinggebers bei weitem ab und es wurde zu Gunsten des Leasingnehmers eine Kaufoption zu einem so günstigen Preis vereinbart, dass von vornherein abzusehen war, dass der Leasingnehmer diese in Anspruch nehmen würde. Somit war der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen und bei diesem das Kraftfahrzeug zu bilanzieren. Dadurch entfielen die ursprünglich angestrebten steuerlichen Vorteile für den Leasingnehmer, d.h. der Veräußerungsgewinn am Ende der Laufzeit war dem Leasingnehmer zuzurechnen.

Hinweis:

Bei der Frage, ob eine Finanzierung mittels Leasing erfolgen soll, sollte das laufende Gesetzgebungsverfahren zur Reform der Gewerbesteuer beobachtet werden. Denn es ist derzeit nicht auszuschließen, dass ertragsunabhängige Elemente wie Leasingraten zukünftig stärker von der Steuer betroffen sein werden.

9 Bewertung von Nutzungsentnahmen

Werden betriebliche Gegenstände für private Zwecke genutzt oder werden mit betrieblichen Mitteln Dienstleistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens erbracht, so ist der steuerliche Gewinn entsprechend zu erhöhen, da die insoweit verursachten Aufwendungen den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen. Häufiger Anwendungsfall ist beispielsweise die **unentgeltliche oder verbilligte Nutzung einer betrieblichen Wohnung** durch den Betriebsinhaber, einen Mitunternehmer oder nahen Angehörigen. Zu diesen Fällen gehört auch die Errichtung eines Eigenheims für den Bauunternehmer auf seinem Privatgrundstück.

In dem Urteil vom 19.12.2002 (Aktenzeichen IV R 46/00) hatte sich der Bundesfinanzhof mit der **Bewertung** von solchen Nutzungsentnahmen zu beschäftigen. Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass Nutzungsentnahmen eines Einzelunternehmers oder Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht mit dem Markt- oder Fremdpreis zu bewerten sind (so dagegen bei Kapitalgesellschaften), sondern mit den tatsächlichen **Selbstkosten**. Dabei sind Erhaltungsaufwendungen durch Instandhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen, die zu einer substanziellen Erhöhung des Teilwerts führen, mit einem Zehntel pro Jahr zu berücksichtigen. Der Marktpreis wird lediglich als Höchstgrenze für die Bewertung angesehen.

Hinweis:

Diese Sichtweise ist für den Steuerpflichtigen regelmäßig vorteilhaft. Die Selbstkosten sind anhand einer geeigneten Kostenrechnung zu ermitteln, wobei insoweit der Steuerpflichtige Vorsorge treffen sollte. Im Falle der unentgeltlichen oder verbilligten Nutzung einer betrieblichen Wohnung setzen sich die Selbstkosten insbesondere zusammen aus der Abschreibung, Fremdkapitalzinsen und laufenden Kosten. Gerade bei der Errichtung eines Eigenheims für den Bauunternehmer auf seinem Privatgrundstück bestehen Gestaltungsmöglichkeiten, welche zu einer deutlichen Senkung der steuerlichen Belastung durch die Nutzungsentnahme beitragen können. Wichtig ist allerdings eine rechtzeitige steuerliche Vorsorge.

10 Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Sportanlagen

Nach bisherigem Verständnis waren in der Nutzungsüberlassung von **Sportanlagen** umsatzsteuerlich zwei Leistungen zu sehen, nämlich zum einen eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und zum anderen eine steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen. Hieraus folgte insbesondere, dass der Sportanlagenbetreiber bei bezogenen Leistungen nur anteilig Vorsteuern geltend machen konnte, nämlich nur insoweit, als die Ausgangsumsätze als steuerpflichtig eingestuft wurden. Diese Sichtweise wurde auch von der Finanzverwaltung vertreten.

Nach der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist diese Sichtweise aber überholt. Der Sportanlagenbetreiber erbringt vielmehr eine **einheitliche umsatzsteuerpflichtige Leistung**. Als Folge hieraus besteht das volle Recht zum Vorsteuerabzug.

Gesetzlich wurde eine Übergangsregelung verankert, nach der betroffene Steuerpflichtige bis zum 31.12.2003 wahlweise noch nach der alten Sichtweise verfahren können.

Zu der Auslegung der neueren Rechtsprechung hat sich nun das Bundesministerium der Finanzen in einem umfangreichen Schreiben geäußert (vom 17.4.2003, Aktenzeichen IV B 7 - S 7100 - 77/03). Hervorzuheben ist, dass die Verwaltung die zu Sportanlagen entwickelten Grundsätze auch auf die Überlassung **anderer Anlagen** entsprechend anwenden will. Dies betrifft beispielsweise Veranstaltungsräume für Konzerte und Theateraufführungen, Feste oder Versammlungen (Fest- und Mehrzweckhallen). In diesen Fällen ist aus Sicht eines "typischen Nutzers" zu prüfen, ob es sich **insgesamt** um eine - regelmäßig **umsatzsteuerfreie** - Überlassung von Räumen mit Nebenleistungen handelt, weil es dem Nutzer in erster Linie um die **Räumlichkeiten** geht.

Dagegen ist die Leistung des Anlagenbetreibers in eine umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung und in eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen **aufzuteilen**, wenn Veranstaltungsräume mit Betriebsvorrichtungen überlassen werden, die für die vorgesehene Art der Nutzung regelmäßig benötigt werden (z.B. Bestuhlung, Bühne, spezielle Beleuchtungs- oder Lautsprecheranlagen).

Andererseits kann **insgesamt eine umsatzsteuerpflichtige** Vermietung von Betriebsvorrichtungen (Bühnentechnik, Bestuhlung, Beleuchtungstechnik oder andere Infrastruktur) vorliegen, wenn es dem Nutzer in erster Linie auf die Zurverfügungstellung dieser Betriebsvorrichtungen ankommt und die Raumüberlassung in den Hintergrund tritt (z.B. denkbar bei der fachlich betreuten Überlassung eines Tonstudios).

Hinweis:

Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen können sehr groß sein. Soweit im individuellen Fall Zweifel an der richtigen Einstufung bestehen, ist die Einholung einer verbindlichen Auskunft der Finanzverwaltung ratsam.

11 Inanspruchnahme der Begünstigungen bei der Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften

a) Steuerliche Rahmenbedingungen für die Schenkung von Betriebsvermögen derzeit sehr günstig

Die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften auf die nächste Familiengeneration im Wege der Schenkung (so genannte vorweggenommene Erbfolge) ist derzeit schenkungsteuerlich sehr attraktiv. Zum einen liegt der **Wertansatz** des Vermögens für schenkungsteuerliche Zwecke ganz deutlich unter dem Verkehrswert und zum anderen werden ganz merkliche Vergünstigungen gewährt, insbesondere in Form eines **Freibetrages** und eines pauschalen **Bewertungsabschlages** in Höhe von 40 %. Es erscheint in Anbetracht der anstehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu diesen Fragen eher wahrscheinlich, dass sich diese günstigen steuerlichen Rahmenbedingungen in naher Zukunft verschlechtern werden, so dass in Erwägung gezogen werden sollte, mittelfristig geplante Schenkungen bereits zum jetzigen Zeitpunkt vorzunehmen.

b) Voraussetzung für die Inanspruchnahme der schenkungsteuerlichen Vergünstigungen

In Fallgestaltungen, welche vornehmlich darauf abzielen, bestehende günstige steuerliche Rahmenbedingungen zu sichern, wird aus Sicht der Schenker vielfach der Wunsch geäußert, die gesellschaftsrechtliche Stellung zunächst noch möglichst weitgehend zu erhalten, um den Einfluss auf das Unternehmen in möglichst geringem Umfang abzugeben und von den erwirtschafteten Erträgen weiter zu profitieren. Zivilrechtlich kann diese Zielsetzung auf verschiedene Weise verwirklicht werden, beispielsweise durch die Zurückbehaltung der Stimmrechte oder die Vereinbarung eines Ertragsnießbrauchs an den übertragenen Anteilen.

Ob diese Zielsetzung aus unternehmerischer Sicht sinnvoll ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Aus steuerlicher Sicht ist jedenfalls zu beachten, dass die weitgehenden schenkungsteuerlichen Vergünstigungen nur dann gewährt werden, wenn der Beschenkte eine steuerliche "Mitunternehmerstellung" einnimmt. Dies ist nur dann gegeben, wenn der Beschenkte in gewissem Umfang unternehmerische Initiative ergreifen kann und ein unternehmerisches Risiko trägt.

Welche Beschränkungen des zugewandten Gesellschaftsanteils aus steuerlicher Sicht noch unschädlich sind, kann nicht allgemein gesagt werden, sondern muss vielmehr für den Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Das Finanzgericht Köln hat in seinem (nicht rechtskräftigen) Urteil vom 7.4.2003 (Aktenzeichen 9 K 3558/98) die Vereinbarung eines

Nießbrauchsvorbehalts jedenfalls als unschädlich für die Befreiung angesehen, wenn dem Beschenkten eine Mitunternehmerinitiative zukommt.

c) Schenkungsteuerliche Vergünstigungen nur bei entsprechender Erklärung durch den Schenker

Daneben ist zu beachten, dass der Freibetrag nur dann gewährt wird, wenn dies der Schenker gegenüber dem Finanzamt in einer unwiderruflichen Erklärung beantragt. Diese braucht nicht bereits bei Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen, sondern kann auch noch bis zur verfahrensrechtlichen Bestandskraft der Steuerfestsetzung nachgeholt werden. Ist der Schenker zwischenzeitlich verstorben, so kann diese Erklärung auch noch von seinen Gesamtrechtsnachfolgern (Erben) abgegeben werden (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.3.2002, Aktenzeichen II R 53/99).

Hinweis:

Zu beachten ist, dass der Freibetrag und der pauschale Bewertungsabschlag wegfallen, soweit der Erwerber sich innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb in bestimmter Weise steuerschädlich verhält, z.B. den Personengesellschaftsanteil veräußert. Außerdem sollten im Einzelfall Auswirkungen im Bereich anderer Steuerarten (z.B. Einkommensteuer, Grunderwerbsteuer) geprüft werden.

12 Zuordnung von Lebensversicherungsverträgen zum Betriebs- oder Privatvermögen

Bei Personengesellschaften werden Lebensversicherungen nicht selten zur Absicherung eines betrieblichen Kredits eingesetzt. Möglich ist auch, die Versicherungsleistung zur Tilgung betrieblicher Verbindlichkeiten zu verwenden. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob der Lebensversicherungsvertrag steuerlich dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

Dies hat weitreichende Konsequenzen, denn bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen sind zwar die Versicherungsbeiträge abzugsfähige Betriebsausgaben, andererseits ist aber auch der bei Fälligkeit der Versicherung erzielte Überschuss in voller Höhe steuerpflichtig. Bei einer Zuordnung zum Privatvermögen sind die Versicherungsbeiträge dagegen in Grenzen als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig, dafür kann die Versicherungsleistung später i.d.R. steuerfrei vereinnahmt werden.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist der Lebensversicherungsvertrag **zwingend dem Privatvermögen** zuzuordnen, wenn die Versicherung auf das Leben oder den Todesfall des Unternehmers oder des Gesellschafters einer Personengesellschaft abgeschlossen wird. Hieran ändert sich auch nichts, wenn die Ansprüche aus dem Versicherungsvertrag zur Tilgung oder Sicherung betrieblicher Darlehen dienen. Schließt ein Unternehmen einen Versicherungsvertrag auf Leben oder Tod eines fremden Dritten ab und ist das Unternehmen bezugsberechtigt, so kann der Anspruch auf die Versicherungsleistung zum Betriebsvermögen gehören (Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.3.1996, Aktenzeichen IV R 14/95).

In einer Verfügung hat die Oberfinanzdirektion Düsseldorf am 7.5.2003 (Aktenzeichen S 2134 A - St 11) ergänzend klargestellt, dass Lebensversicherungsverträge z.B. dann dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft zuzuordnen sind, wenn die persönlichen Umstände der versicherten Person lediglich als Bemessungsgrundlage für die Höhe der Versicherungsprämie und für den Eintritt des Versicherungsfalles dienen, bezugsberechtigt aber das Unternehmen ist (z.B. bei einer rückgedeckten Direktzusage des Arbeitgebers).

13 Ehepartner als Vermieter bei doppelter Haushaltsführung

Entstehen einem Steuerpflichtigen wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung notwendige Mehraufwendungen, dann kann er diese steuerlich geltend machen. Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger einen Hausstand hat (z.B. Familienwohnung), er aber an einem anderen Ort arbeitet und auch an diesem Beschäftigungsort eine Wohnung unterhält.

Der Bundesfinanzhof hatte jetzt zu entscheiden, ob eine von einem Ehepaar gewählte interessante Gestaltung steuerlich anzuerkennen ist. Die Ehegatten wohnten etwa 100 km vom Arbeitsort des Ehemanns entfernt in einem eigenen Zweifamilienhaus. Die Ehefrau erwarb am auswärtigen Arbeitsort des Ehemanns eine Eigentumswohnung, die sie ihm zu fremdüblichen Bedingungen für dessen doppelte Haushaltsführung vermietete.

Steuerliches Ziel erstens war, mit der vom Ehemann an seine Frau gezahlten **Wohnungsmiete** seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit steuerwirksam zu mindern. Zweitens entstanden im Rahmen der Vermietungstätigkeit der Ehefrau **Verluste** (z.B. durch Finanzierungsaufwendungen, Abschreibungen), die ebenfalls steuermindernd verrechnet werden sollten.

Das Finanzamt wollte diese Konstruktion wegen Gestaltungsmissbrauch nicht anerkennen. Der Bundesfinanzhof dagegen erkannte sie jetzt an (Urteil vom 11.3.2003, Aktenzeichen IX R 55/01).

Hinweis:

Der Ehemann setzt also die Miete ab, die Ehefrau die Vermietungsverluste. Der Bundesfinanzhof sah es in diesem Fall als unschädlich an, dass sich der die Wohnung mietende Ehemann für die Darlehen zum Erwerb der Wohnung verbürgte und dass Finanzierungsdefizite auf dem Objektkonto von dem gemeinsamen Girokonto der Ehegatten ausgeglichen wurden, welches im Wesentlichen durch das Gehalt des Ehemanns gespeist wurde, was allerdings unter Umständen schenkungsteuerlich zu würdigen sein kann.

14 Abziehbarkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten

Häufig entstehen berufstätigen Eltern Aufwendungen (z.B. für Aupairmädchen) für die Betreuung minderjähriger Kinder für die Zeit, in der die Eltern wegen ihrer Berufstätigkeit die Kinder nicht selbst beaufsichtigen können. Aufwendungen dieser Art wurden steuerlich bisher regelmäßig nur unter besonderen Voraussetzungen und nur sehr eingeschränkt im Rahmen von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen anerkannt.

Damit wollte sich ein Ehepaar nicht abfinden und machte die Aufwendungen in voller Höhe als sog. Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Und zwar mit der Begründung, die erforderliche berufliche Veranlassung der Kinderbetreuungskosten sei gegeben, weil sie ohne Betreuung der Kinder ihren Beruf nicht ausüben könnten.

Das Niedersächsische Finanzgericht folgte dieser Argumentation allerdings nicht. Nach Auffassung des Gerichts seien erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten **stets privat mitveranlasst**. Daraus folge nach Auffassung des Gerichts, dass ein Abzug als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots für Aufwendungen, die auch der privaten Lebensführung dienen, ausgeschlossen sei (Urteil vom 10.4.2003, Aktenzeichen 10 K 338/01).

Hinweis:

Das Ehepaar ist mit dieser Entscheidung nicht einverstanden und hat Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass der Ausgang dieses Musterprozesses mit Spannung erwartet werden kann. In ähnlichen Fällen, in denen die Kinderbetreuung Voraussetzung für die Berufstätigkeit ist, sollte überlegt werden, ob die Aufwendungen geltend gemacht und die Steuerbescheide offen gehalten werden.

15 Neues Investmentsteuergesetz

Die Bundesregierung hat den Entwurf eines neuen Investmentsteuergesetzes vorgelegt. Künftig werden die aufsichtsrechtlichen und steuerrechtlichen Regelungen im Zusammenhang mit Investmentfonds in zwei verschiedenen Gesetzen geregelt werden. Diese Gesetzesmaterie findet sich dann in einem Investmentgesetz und einem Investmentsteuergesetz. Wichtigste Neuerung insoweit wird sein, dass ausländische Fonds den inländischen weitgehend gleichgestellt werden sollen. Geplant ist außerdem, dass künftig Privatanleger über Dachfonds in Hedgefonds investieren können.

Bei der Besteuerung der Fonds wird im Übrigen u.a. Folgendes geplant:

- Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auch bei Auslandsfonds;
- bei Termingeschäften steuerliche Gleichbehandlung von Hedgefonds und Hedgefondszertifikaten;
- Abschaffung der Zwischengewinnbesteuerung;

- Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen auf der Fondsebene hinsichtlich der Wertpapierumsätze und Termingeschäfte.

16 Garantiefonds

Bedingt durch die Kursentwicklung der letzten Jahre haben Fonds an Beliebtheit gewonnen, bei denen eine bestimmte **Kursgarantie** übernommen wird. Garant kann dabei sowohl die Kapitalanlagegesellschaft als auch ein sonstiger Dritter sein.

Hierbei stellt sich stets die Frage, ob, wenn es denn zur Zahlung aus der Garantie kommt, diese zu den zu versteuernden Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört.

Soweit es um Garantiezahlungen aus solchen Sicherungen geht, die außerhalb eines Zusammenhangs mit Investmentvermögen übernommen worden sind, ist die Rechtslage ungeklärt. Vordergründig scheint der Bundesfinanzhof die Auffassung zu vertreten, Garantiezahlungen von dritter Seite seien ebenfalls ein Entgelt für die Kapitalnutzung. Bei näherem Hinsehen hat der Bundesfinanzhof jedoch eine derartige Aussage nie getätigt. Zum einen legt er sich in seiner Rechtsprechung nicht in diesem Sinne fest, sondern spricht nur davon, dass eine Qualifizierung als Einnahme aus Kapitalvermögen "in Betracht komme". Zum anderen verweist der Senat in seinem Urteil vom 2.3.1993 hinsichtlich der relevanten Zahlkonstellation lediglich auf die frühere Rechtsprechung von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof.

Danach wird man weiterhin davon auszugehen haben, dass Garantiezahlungen nicht automatisch zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen, sondern nur dann, wenn besondere Verhältnisse vorliegen. In der früheren Rechtsprechung ging es um Zahlungen, die gesellschaftsrechtlich veranlasst waren und von daher verdeckte Gewinnausschüttungen darstellten. Geht es um Anlageinstrumente, die keinen solchen gesellschaftsrechtlichen Bezug aufweisen, so kann man gravierende Zweifel haben, ob diese Garantiezahlungen zu den Kapitaleinkünften gehören, da sie nicht vom Schuldner der Kapitalerträge stammen.

Damit war es nach bisheriger Rechtslage außerordentlich zweifelhaft, ob solche Garantiezahlungen zu den steuerbaren Einkünften im Zusammenhang mit Investmentfonds führten. Nach § 39 des Kapitalanlagegesellschaftsgesetzes sind bislang bei Wertpapiersondervermögen nämlich nur solche Einnahmen der Fonds steuerbar, die den Charakter von Einkünften aus Kapitalvermögen haben (von besonderen Fällen des Veräußerungsgewinns abgesehen).

Hinweis:

Diese Materie wird künftig durch das geplante Investmentsteuergesetz geregelt. Auch nach diesen Regelungen soll es dabei bleiben, dass nur solche Erträge der Besteuerung unterliegen, die als Zinsen, Dividenden, Erträge aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie Erträge und Gewinne aus Veräußerungsgeschäften bestimmter Art zu Investorserträgen führen. Legt man die obige Rechtsprechung zu Grunde, so gehören Garantiezahlungen nicht dazu.

17 Neues Schreiben der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwendungen und Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden

Im Mandanten-Rundschreiben 5/2002 wurde die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung von **sofort als Werbungskosten abzugsfähigen** Erhaltungsaufwendungen von **zu aktivierenden** Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden dargestellt.

Bekanntlich hatte der Bundesfinanzhof die **15 %-Regel** in den Einkommensteuer-Richtlinien als nicht gesetzeskonform verworfen. Der Bundesfinanzhof hatte vielmehr auf die Definition von Anschaffungs- und Herstellungskosten im Handelsgesetzbuch abgestellt. Wenn ein Wohngebäude durch die Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in einen höheren Standard gehoben wird, liegen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor; für die Beurteilung der **Standarderhöhung** wird auf die Ausstattung und Qualität der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster abgestellt.

Inzwischen hatte der Bundesfinanzhof Gelegenheit, in einer Reihe von weiteren Urteilen diese Rechtsprechung zu festigen.

Nunmehr hat die Finanzverwaltung durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 18.7.2003 (Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 94/03) diese Rechtsprechung insbesondere zu anschaffungsnahen Herstellungskosten für alle offenen Fälle übernommen. Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 16.12.1996 wurde aufgehoben.

a) Anschaffungskosten

Gemäß § 255 Handelsgesetzbuch sind Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Gebäude zu erwerben und es in einen **betriebsbereiten** Zustand zu versetzen. Ein Gebäude ist betriebsbereit, wenn es entsprechend seiner Zweckbestimmung genutzt werden kann. Ist also ein Gebäude bei Erwerb bereits bewohnt oder zumindest bewohnbar und will der Erwerber es weiter als Wohngebäude durch Vermietung nutzen, so liegt Betriebsbereitschaft vor. Soll jedoch eine andere Nutzung erfolgen, wie zum Beispiel Umbau von Wohnungen in Büros oder Zusammenlegung oder Teilung von Wohnungen, dürfte die Betriebsbereitschaft nicht gegeben sein.

Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums setzt die Betriebsbereitschaft die **objektive** und **subjektive** Funktionstüchtigkeit des Gebäudes voraus. Ein Gebäude ist danach **objektiv funktionsuntüchtig**, wenn für den Gebrauch wesentliche Teile objektiv nicht mehr nutzbar sind. Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Gebäude tatsächlich genutzt wird oder leer steht; insoweit liegt eine Abweichung von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes vor.

Subjektiv funktionsuntüchtig ist ein Gebäude nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums dann, wenn es für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht nutzbar ist. Daher führt auch der Umbau eines bei Erwerb vermieteten Gebäudes zu Anschaffungskosten, wenn der Erwerber die Mietverträge umgehend nach Erwerb kündigt, weil das Gebäude nach seinen Vorstellungen nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden soll, oder wenn der Erwerber an eine Anwaltskanzlei vermietete Büroräume kündigt und in eine Zahnarztpraxis umbauen lässt.

Hinweis:

Im Hinblick auf die Feststellungslast sollte der Zustand eines Gebäudes bei Erwerb gründlich dokumentiert werden, und es sollten die Vorstellungen des Erwerbers - zum Beispiel im Kaufvertrag oder in Korrespondenz mit dem Verkäufer oder dem Notar - niedergelegt werden, um später nachweisen zu können, dass, jedenfalls ursprünglich, eine Weiternutzung im bisherigen Maß geplant und möglich war.

Zur Zweckbestimmung zählt auch die Vorstellung des Erwerbers, welchen **Standard** das Gebäude erfüllen soll. Soll das Gebäude nach Vorstellung des Erwerbers einen höheren Wohnstandard erreichen als bisher, so erlangt es erst durch die entsprechenden Baumaßnahmen seine Betriebsbereitschaft. Die Aufwendungen sind daher als Anschaffungskosten auf das Gebäude zu aktivieren.

Der Standard eines Gebäudes bestimmt sich insbesondere nach den **"zentralen Ausstattungsmerkmalen"** Elektro-, Sanitär- und Heizungsinstallationen sowie der Fenster; diese Merkmale hatte der Bundesfinanzhof in seinen grundlegenden Urteilen vom September 2001 genannt. Im Einklang mit dieser Rechtsprechung werden **drei Standards** definiert:

- **sehr einfacher Standard**, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale im Zeitpunkt der Anschaffung nur im nötigen Umfang oder technisch überholten Zustand vorhanden sind,
- **mittlerer Standard**, wenn die zentralen Ausstattungsmerkmale durchschnittlichen und selbst höheren Ansprüchen genügen und
- **sehr anspruchsvoller Standard**, wenn bei dem Einbau der zentralen Ausstattungsmerkmale nicht nur das Zweckmäßige, sondern das Mögliche, vor allem durch den Einbau außergewöhnlich hochwertiger Materialien verwendet wurde (Luxussanierung).

Hinweis:

Sowohl der sehr einfache Standard als auch der sehr anspruchsvolle Standard dürften nur in Ausnahmefällen vorliegen bzw. angestrebt werden. Der weit überwiegende Normalfall dürfte der Erhalt eines mittleren Standards sein. Wenn also keine andere Nutzung angestrebt wird, dürfte in der überwiegenden Anzahl der Fälle kein Standardsprung eintreten.

b) Herstellungskosten

Ebenfalls in Einklang mit dem Handelsrecht werden Herstellungskosten als die Aufwendungen definiert, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebäudes fallen daher Herstellungskosten nur dann an, wenn eine **Erweiterung** oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** erreicht wird.

Eine **Erweiterung** liegt nach der ständigen Rechtsprechung nur nach einer Aufstockung, einem Anbau, einer Vergrößerung der nutzbaren Fläche oder einer anderen Substanzvermehrung vor. Allerdings wurde als Substanzvermehrung bereits der Einbau von Fahrstühlen angesehen. Entscheidend ist, ob durch die Maßnahme eine neue, bisher nicht vorhandene Funktion erfüllt wird.

Eine **wesentliche Verbesserung** ist hingegen gegeben, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes durch die Modernisierungsmaßnahmen in ihrer Gesamtheit so wesentlich gesteigert wird, dass das Gebäude in einen höheren Wohnstandard gehoben wird. Kriterien für die Standards sind dieselben wie für den Fall der Anschaffungskosten. Der Vergleichszeitraum beginnt mit dem Erwerb und endet nach Abschluss der Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen.

Erfolgt die Sanierung über einen längeren Zeitraum von mehreren Jahren, ist zu prüfen, ob die einzelnen Maßnahmen Teil einer Gesamtmaßnahme sind, die sich planmäßig über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckt und insgesamt zu einer Hebung des Standards führt (**Sanierung in Raten**). Die Finanzverwaltung legt hier grundsätzlich einen Zeitraum von fünf Jahren zu Grunde. Dies erscheint angesichts der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als lang.

Hinweis:

Obwohl es in jedem Falle auf eine Standarderhöhung ankommt (die im Normalfall nicht gegeben sein dürfte), sollte auf eine Dokumentation des Modernisierungsbedarfs und ggf. getrennte Beauftragung der entsprechenden Maßnahmen geachtet werden.

c) Zusammentreffen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand
Erhaltungsaufwendungen können **neben** solchen Maßnahmen anfallen, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Falls keine genauen Abgrenzungen möglich sind, sind die Aufwendungen - ggf. im Wege der Schätzung - aufzuteilen. Nur wenn die Maßnahmen **bautechnisch ineinander greifen**, liegen insgesamt Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor; dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Dachgeschoss ausgebaut wird und hierfür das Verlegen von größeren Fallrohren bis zum Anschluss an das öffentliche Abwassernetz erforderlich ist.

d) Feststellungslast

Die Feststellungslast für Tatsachen, die eine Behandlung als Anschaffungs- und Herstellungskosten begründen, liegt beim Finanzamt; den Steuerpflichtigen trifft jedoch eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Kann der maßgebliche Zustand des Wohngebäudes nicht sicher festgestellt werden, soll nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums aus folgenden Indizien auf die Hebung der Standards geschlossen werden:

- wenn ein Gebäude in zeitlicher Nähe zum Erwerb im Ganzen und von Grund auf modernisiert wird,
- wenn hohe Aufwendungen für Sanierung der zentralen Ausstattungsmerkmale getätigt werden,
- wenn auf Grund dieser Baumaßnahme der Mietzins erheblich erhöht wird.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hatte hingegen gerade festgestellt, dass im Wege einer Vermutung allein auf das Vorliegen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht geschlossen werden kann.

Die Finanzämter sollen eine Hebung des Standards für die ersten drei Jahre nach Anschaffung des Gebäudes nicht prüfen (**Nichtaufgriffsgrenze**), wenn die Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung des Gebäudes insgesamt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes nicht übersteigen. Das soll nicht gelten, wenn nur einzelne Wohnungen saniert werden oder eine Sanierung in Raten erfolgt.

e) Gesetzesvorschlag

Die Bundesregierung hat im Hinblick auf die Urteile des obersten deutschen Steuergerichts vom September 2001 schon im Steuervergünstigungsabbaugesetz Ende 2002 den Vorschlag gemacht, die von der Rechtsprechung abgelehnte 15 %-Grenze im Einkommensteuergesetz festzuschreiben. Nachdem der Vorschlag im Bundesrat gescheitert war, wird nunmehr der praktisch gleich lautende Vorschlag durch den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften wiederholt.

Danach liegen grundsätzlich Herstellungskosten vor, wenn Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden und die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer mehr als 15 % der Anschaffungskosten betragen. Diese Regelung soll jedoch erst für solche Maßnahmen gelten, die nach dem 31.12.2003 beginnen.

Hinweis:

Zur Sicherung der Abzugsfähigkeit von Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen als Erhaltungsaufwand sollte daher geprüft werden, ob entsprechende Maßnahmen noch rechtzeitig vorher in ausreichender Weise begonnen werden sollen.

18 Steuerliche Behandlung von Arbeitgeberzuschüssen zur Kranken- und Pflegeversicherung bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern

Das Finanzministerium Hessen hat mit Erlass vom 2.6.2003 (Aktenzeichen S 2333 A - 14 - II B 2a, DStR 2003, 1168) zur steuerlichen Behandlung von **Arbeitgeberzuschüssen zur Kranken- und Pflegeversicherung** im Hinblick auf eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6.6.2002 Stellung genommen. Im Einzelnen gilt danach Folgendes:

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 6.6.2002 (Aktenzeichen VI R 178/97, BStBl II 2003, 34) entschieden, dass **Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers** über die Sozialversicherungspflicht von Beschäftigungsverhältnissen grundsätzlich auch für Zwecke der Einkommensteuer **zu beachten sind**, sofern sie nicht offensichtlich rechtswidrig sind. Dies gilt insbesondere auch für die Frage der Sozialversicherungspflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern.

Mit dem o.g. Erlass vom 2.6.2003, der im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzministerium und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder ergeht, schließt sich die Finanzverwaltung nun dieser Beurteilung durch den Bundesfinanzhof ausdrücklich an. Sie nimmt nun **Abstand von ihrem früheren Erlass** vom 28.8.1997 (Aktenzeichen S 2333 A - 14 II - B 21), in dem im Einzelnen geregelt war, unter welchen Voraussetzungen bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis und demzufolge ein Anspruch auf steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung besteht. Maßgeblich soll nun grundsätzlich die Beurteilung des Sozialversicherungsträgers sein.

Hinweis:

Die Verwaltungsanweisung ergeht auch im Vorgriff auf die demnächst geltenden Lohnsteuer-Richtlinien 2004, in denen die Streichung von Richtlinie 24 Abs. 1 Sätze 5 und 6 vorgesehen ist. In Satz 6 der aktuellen Fassung der Richtlinien ist noch ausdrücklich geregelt, dass keine rechtliche Bindung an die Entscheidung des Sozialversicherungsträgers besteht.

19 Betriebsaufspaltung: Beherrschung der Besitz-GbR trotz Einstimmigkeitserfordernis

In seiner Entscheidung vom 1.7.2003 (Aktenzeichen VIII R 24/01, DStR 2003, 1431) hat der Bundesfinanzhof die Voraussetzungen einer sog. "Betriebsaufspaltung" weiter konkretisiert.

Eine **Betriebsaufspaltung** liegt vor, wenn zwischen einem Besitzunternehmen (meist eine Personengesellschaft) und einem Betriebsunternehmen (i.d.R. eine GmbH) eine personelle und sachliche Verflechtung besteht. **Personelle Verflechtung** ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. **Sachliche Verflechtung** ist gegeben, wenn die Besitzgesellschaft der Betriebsgesellschaft für diese wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlässt. Ist

Betriebsaufspaltung gegeben, so führt dies u.a. dazu, dass die Vermietungseinkünfte der Besitzgesellschaft steuerlich in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Ferner gehören die der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter steuerlich i.d.R. zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Dies gilt auch für die Anteile der Besitzgesellschaft an der Betriebsgesellschaft.

In dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall ging es um Folgendes:

Die Kläger waren eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der zunächst nur die Gesellschafter A (60 %) und B (40 %) beteiligt waren. Der Zweck der Gesellschaft bestand in der **Vermietung eines Bürogebäudes** an die ABC-GmbH, an der A und B zusammen zu 62,5 % beteiligt waren. Kurz vor Fertigstellung des zu vermietenden Bürogebäudes beteiligten A und B ihre Ehefrauen mit jeweils 5 % an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die Anteile wurden auf die Ehefrauen jeweils unentgeltlich übertragen. Im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft bürgerlichen Rechts war geregelt, dass die Anteile nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter veräußert werden dürfen. Die Gesellschafterbeschlüsse waren **einstimmig** zu fassen. Die **Geschäftsführung der GbR oblag ausschließlich dem A.**

Der Bundesfinanzhof sah eine Betriebsaufspaltung als gegeben an. Eine **sachliche Verflechtung** zwischen der klagenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts und der ABC-GmbH war gegeben, da das von der GbR vermietete Bürogebäude der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit der ABC-GmbH war. Damit war das Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage der ABC-GmbH anzusehen. Diese Beurteilung liegt auf der Linie der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Betriebsaufspaltung.

Zur personellen Verflechtung verwies der Bundesfinanzhof zunächst auf seine inzwischen gefestigte Rechtsprechung, nach der eine Betriebsaufspaltung zwischen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts und einer GmbH grundsätzlich nicht gegeben ist, wenn die Beschlüsse der Gesellschaft bürgerlichen Rechts **einstimmig** zu fassen sind und **nicht alle** Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts an der Betriebs-GmbH beteiligt sind. Da im Streitfall **Einstimmigkeit** vereinbart war und die Ehefrauen nicht an der ABC-GmbH beteiligt waren, hätte eine Betriebsaufspaltung unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechungsgrundsätze eigentlich nicht vorliegen können.

Dennoch **bejahte der Bundesfinanzhof eine personelle Verflechtung.** Zur Begründung stellte der Bundesfinanzhof entscheidend darauf ab, dass die **Geschäftsführung** der Gesellschaft bürgerlichen Rechts **ausschließlich** dem A übertragen war. Durch die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnis allein auf den A wurden die übrigen Gesellschafter von den laufenden Geschäften der Verwaltung ausgeschlossen. Da hierzu bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auch die Vermietung der wesentlichen Betriebsgrundlage und alle damit zusammenhängenden Aktivitäten gehörten, waren die übrigen Gesellschafter hiervon nach der Auslegung des Bundesfinanzhofs ausgeschlossen. Im Ergebnis bejahte der Bundesfinanzhof aus diesem Grund eine personelle Verflechtung und damit eine Betriebsaufspaltung.

Hinweis:

Möglicherweise - dafür spricht die Urteilsbegründung - hätte im Streitfall eine personelle Verflechtung vermieden werden können, wenn auch die Ehefrauen geschäftsführungsbefugt gewesen wären oder durch den Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft bürgerlichen Rechts alle mit der Vermietung des Bürogebäudes zusammenhängenden Aktivitäten dem Kompetenzbereich der Gesellschafterversammlung zugewiesen worden wären. In jedem Fall zeigt die Entscheidung erneut, dass die Abreden im Gesellschaftsvertrag der Besitzgesellschaft erhebliche Bedeutung für die Frage haben können, ob eine personelle Verflechtung und damit eine Betriebsaufspaltung gegeben ist.

20 Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zur Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft

Körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organschaft führen dazu, dass die Ergebnisse der Tochterkapitalgesellschaft (Organgesellschaft) dem Mutterunternehmen (Organträger) für Zwecke der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zugerechnet werden. Grundsätzlich ab Erhebungszeitraum 2002 sind die **Voraussetzungen der Körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft angeglichen** worden. Jeweils ist Voraussetzung, dass der Organträger die Mehrheit der Stimmrechte

an der Organgesellschaft hält (finanzielle Eingliederung) und ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen ist.

Die Finanzverwaltung hat nun mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.8.2003 (Aktenzeichen IV A 2 - S 2770 - 18/03, BStBl I 2003, 437) Stellung zu Zweifelsfragen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft genommen. Allerdings berücksichtigt dieses Schreiben noch nicht die durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz ab 2003 eingeführten Änderungen bei der Organschaft. Es ist daher teilweise bereits überholt. Insbesondere besteht hinsichtlich strittiger Zweifelsfragen betreffend Gesetzesänderungen durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz **weiterhin Rechtsunsicherheit**.

21 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Umsatzgestufte Weihnachtsgratifikation

In einer interessanten Entscheidung vom 28.5.2003 (Aktenzeichen 1 K 116/01, EFG 2003, 1195, rechtskräftig) hat das Finanzgericht des Saarlandes zu der Abgrenzung zwischen Umsatztantieme und Gewinntantieme Stellung genommen. Im Einzelnen hatte das Finanzgericht folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Die klagende GmbH hatte die Höhe einer ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zustehenden Weihnachtsgratifikation vom Erreichen bestimmter Umsatzgrenzen abhängig gemacht. Dabei erhöhte sich das Weihnachtsgeld jeweils gestaffelt nach Erreichen bestimmter Umsätze. Zweifelhaft war, ob es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung um eine wegen der Gefahr der Gewinnabsaugung **grundsätzlich unzulässige Umsatztantieme** handelte.

Nach Auffassung des Finanzgerichts handelt es sich bei der im Streitfall vereinbarten Vergütung nicht um eine Umsatztantieme, die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Denn die Vereinbarung der gestuften Weihnachtsgratifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers sollte der Gleichstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers mit den übrigen Arbeitnehmern dienen. Daher - so das Finanzgericht - sei die Weihnachtsgratifikation **vorrangig** auf deren **Üblichkeit und Angemessenheit** hin zu überprüfen.

Bei dieser Überprüfung und im Rahmen des Vergleichs mit dritten Arbeitnehmern gelangte das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Weihnachtsgratifikation das **Fremdübliche überstieg** und daher durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Es bejahte daher eine verdeckte Gewinnausschüttung nur in Höhe des unangemessenen Anteils der Weihnachtsgratifikation.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hatte in seiner Entscheidung vom 5.6.2002 (Aktenzeichen I R 69/01, BStBl II 2003, 329) eine gestufte Tantiemzahlung nicht als grundsätzlich unzulässige Umsatztantieme beurteilt. Das Finanzgericht konnte letztlich offen lassen, ob die Grundsätze der genannten Bundesfinanzhofentscheidung im Streitfall anzuwenden waren.

b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei hoher Geschäftsführervergütung und vorzeitiger Erhöhung von Lizenzzahlungen

In seiner Entscheidung vom 18.12.2002 (Aktenzeichen I R 85/01, GmbHR 2003, 550) hatte der Bundesfinanzhof Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung betreffend die Angemessenheit von Geschäftsführergehältern und Lizenzentgelten an den Gesellschafter-Geschäftsführer zu entscheiden. Im Einzelnen ging es um Folgendes:

An der klagenden A-GmbH waren die Eheleute A zu jeweils 40 % und der Sohn der Eheleute zu 20 % beteiligt. Herr A war Inhaber einer Reihe von Patenten, die er der A-GmbH zur Nutzung überlassen hat. Der Lizenzvertrag sah ursprünglich eine Vergütung des A in Höhe von 10 % der erwirtschafteten Umsätze vor. Später wurde der **Lizenzvertrag vor Ablauf der Vertragslaufzeit zu Gunsten des A** nach Zustimmung der übrigen Gesellschafter der A-GmbH geändert. Ferner wurden die Vergütungen des A gleichfalls mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung auf 60 000 DM pro Monat verdoppelt.

Der Bundesfinanzhof sah darin eine **verdeckte Gewinnausschüttung**. Es sei zunächst revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das Finanzgericht allgemeine Gehaltsstrukturuntersuchungen herangezogen habe und anhand dieser die Angemessenheit des Gehalts des A beurteilt hat. Es sei ferner nicht zu beanstanden, dass

das Finanzgericht unter Zugrundelegung der Gehaltsstrukturuntersuchungen zu dem Ergebnis gelangte, die Gesamtvergütung des A sei **unangemessen hoch** und in Höhe des überschießenden Anteils als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.

Aber auch in dem **erhöhten Lizenzentgelt** hat der Bundesfinanzhof eine **verdeckte Gewinnausschüttung** gesehen. Der Bundesfinanzhof hat seine Beurteilung darauf gestützt, dass unter fremden Dritten bei einem - vorliegend gegebenen - Dauerschuldverhältnis eine **vorzeitige Änderung grundsätzlich nur bei neuen, nicht absehbaren und gewichtigen Umständen** akzeptiert wird. An solchen Umständen fehlte es im Streitfall. Ohne Bedeutung sei, dass A für sich betrachtet **kein beherrschender Gesellschafter** gewesen war, weil die übrigen Gesellschafter Familienangehörige des A waren und nicht fremde Dritte. Deren Zustimmung zu den Vertragsanpassungen konnte daher die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis nicht widerlegen.

c) Verspätete Fahrtkostenerstattung als verdeckte Gewinnausschüttung?

In seiner Entscheidung vom 26.11.2002 (Aktenzeichen 6 K 302/00, EFG 2003, 1196, rechtskräftig) hatte das Niedersächsische Finanzgericht darüber zu entscheiden, ob eine verspätet ausgezahlte Fahrtkostenerstattung als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist. Im Einzelnen lag der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde:

Die Eheleute A waren jeweils zu 40 % an der A-GmbH beteiligt. Sie stellten der A-GmbH ihren privaten Pkw für betriebliche Fahrten zur Verfügung. Die A-GmbH erstattete den Eheleuten die Fahrtkosten für die durchgeführten betrieblichen Fahrten in Höhe der steuerlich zulässigen Höchstsätze. Die A-GmbH setzte die Aufwendungen als Betriebsausgaben ab. Auf Grund später auftauchender Liquiditätsschwierigkeiten der A-GmbH wurden **vorübergehend die Fahrtkostenerstattungen nicht ausgezahlt**. Die Erstattung wurde bis zum erwarteten Eingang des Erlöses aus einem Großprojekt zurückgestellt. Erst einige Zeit später wurde eine ausdrückliche Stundungsabrede geschlossen. In der Bilanz der A-GmbH wurden die nicht ausgezahlten Fahrtkostenerstattungen als Verbindlichkeiten passiviert. Das Finanzamt versagte den Betriebsausgabenabzug und behandelte die Fahrtkostenerstattung als verdeckte Gewinnausschüttung.

Das Finanzgericht stellte zunächst klar, dass die Eheleute zwar jeweils nur zu 40 % beteiligt waren. Da es sich jedoch um Eheleute handelte, könne von gleichgerichteten Interessen ausgegangen werden. Es komme daher für die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung grundsätzlich darauf an, ob die Fahrtkostenerstattung auf einer klaren und im Voraus getroffenen Vereinbarung beruhe und diese Vereinbarung auch wie unter fremden Dritten umgesetzt wurde. Hierzu stellte das Finanzgericht fest, dass die Geschäftsführer-Anstellungsverträge der Eheleute **klare und eindeutige Regelungen zur Fahrtkostenerstattung** enthielten. Für die Zeiträume der Geschäftsführertätigkeit sei daher eine verdeckte Gewinnausschüttung zu verneinen.

Es ging im Streitfall aber auch um Zeiträume, in denen die Eheleute nicht mehr Geschäftsführer waren und daher die Regelungen in den Geschäftsführer-Anstellungsverträgen nicht mehr (unmittelbar) galten. Ausdrückliche Regelungen fanden sich für diese Zeiträume nicht. Dennoch hat das Finanzgericht eine **verdeckte Gewinnausschüttung** auch für diese Zeiträume **verneint**. Denn auch in diesen Zeiträumen haben die Gesellschafter lediglich Erstattungen erhalten, die auch fremde Dritte erhalten hätten. Wegen der Üblichkeit der Erstattungen seien Manipulationen nicht zu befürchten. Eine vorherige schriftliche klare Vereinbarung sei in diesem Sonderfall und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls nicht erforderlich.

Schließlich hat das Finanzgericht ausgeführt, dass auch die teilweise verspätet erfolgte Auszahlung der Fahrtkostenerstattungen nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt. Die Auszahlung der Fahrtkostenerstattungen sei - so das Finanzgericht - **nicht mit monatlich geschuldeten Gehaltsauszahlungen vergleichbar**. Die zu Gehaltsauszahlungen ergangene Rechtsprechung - nach der unpünktliche und verspätete Auszahlungen grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung begründen - sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Es fehle an einer Vergleichbarkeit, weil die Kostenerstattungen - anders als in der Regel Gehaltsauszahlungen - nicht zur Bestreitung des Lebensunterhaltes dienen.

Hinweis:

Die Entscheidung des Finanzgerichts ist einzelfallbezogen und daher nicht ohne weiteres auf andere Fälle übertragbar. Zudem sind die vom Finanzgericht entschiedenen Fragen bisher vom Bundesfinanzhof noch nicht entschieden worden. Obwohl das Finanzgericht

die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen hatte, ist die Entscheidung rechtskräftig geworden. Bis zum Ergehen einer Entscheidung durch den Bundesfinanzhof sollte daher trotz der Entscheidung des Finanzgerichts die Fahrtkostenerstattung im Voraus und klar geregelt werden. Ferner sollte bei vorübergehender Nichtauszahlung der Fahrtkostenerstattung eine entsprechende Stundungsabrede getroffen werden.

22 Kein "umgekehrter Haftungsdurchgriff" der Gläubiger des Gesellschafter-Geschäftsführers auf das Vermögen der GmbH

Das Kammergericht Berlin hatte einen interessanten Fall zu entscheiden, in dem das Finanzamt versuchte, **Steuerschulden des Gesellschafter-Geschäftsführers** einer GmbH durch Vollstreckung in das Vermögen der **GmbH** beizutreiben. Im Einzelnen liegt der Entscheidung vom 13.1.2003 (Aktenzeichen 24 W 311/02, NZG 2003, 333) folgender Sachverhalt zu Grunde:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH sowie dessen Frau schuldeten dem Finanzamt Einkommensteuer in Höhe von etwa 77 000 DM. Das Finanzamt versuchte zur Beitreibung der Steuerschulden die Vollstreckung in das Vermögen der X-GmbH. Hierzu **pfändete es das Bankkonto der X-GmbH**, das ausschließlich geschäftlichen Zwecken diente. Die X-GmbH verlangte vor Gericht die Aufhebung der Kontenpfändung.

Das Kammergericht gab der GmbH Recht. Das Kammergericht führt in der Urteilsbegründung aus, dass eine **GmbH grundsätzlich nicht** für Schulden des Alleingeschafters im Wege des **"umgekehrten Haftungsdurchgriffs" eintreten muss**. Dies gelte schon deshalb, weil ein "umgekehrter Haftungsdurchgriff" nicht mit den Kapitalerhaltungsvorschriften der GmbH vereinbar sei. Das Vermögen der GmbH sei - so das Kammergericht - ausschließlich für die Gläubiger der GmbH reserviert. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise dergestalt, dass das Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers und das Vermögen der GmbH als Einheit anzusehen seien, hat das Kammergericht für den Streitfall ausdrücklich abgelehnt.

Hinweis:

Das Kammergericht hat offen gelassen, ob die Entscheidung anders ausgefallen wäre, wenn der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer in Missbrauchsabsicht Vermögensgegenstände zwischen seinem Privatvermögen und dem Vermögen der GmbH hin- und her verschoben hätte. Für ein solches Verhalten bestanden im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte.

23 Verdeckte Sacheinlage: Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens unmittelbar nach Erbringung der Bareinlage

Das Oberlandesgericht Celle hatte einen Sachverhalt zu entscheiden, in dem es um die Frage der wirksamen Leistung einer Einlage bei vereinbarter Barkapitalerhöhung ging (Urteil vom 28.5.2003, Aktenzeichen 9 U 5/03, GmbHR 2003, 898, rechtskräftig):

Die Gesellschafter der A-GmbH hatten eine Erhöhung des Stammkapitals durch **Leistung von Bareinlagen** vereinbart. Zur Leistung seiner Einlage überwies der Gesellschafter A den von ihm zu erbringenden Betrag auf das Geschäftskonto der A-GmbH. Innerhalb eines Zeitraums von weniger als einer Woche tilgte die A-GmbH ein früher von A gewährtes Darlehen. Später wurde die A-GmbH insolvent und der Insolvenzverwalter nahm den A auf (erneute) Leistung seiner Bareinlage in Anspruch. Zur Begründung führte er aus, auf Grund der alsbaldigen Rückzahlung des Darlehens hätte A nicht wie vereinbart eine Bareinlage, sondern eine Sacheinlage geleistet. Da die hierfür erforderlichen Voraussetzungen nicht eingehalten wurden, sei letztlich keine Einlage geleistet worden.

Das Oberlandesgericht bestätigte die Beurteilung dem Grunde nach. Die Rückzahlung des Darlehens innerhalb von weniger als einer Woche nach Leistung der Einlage begründe eine von A nicht widerlegte Vermutung, dass A von vornherein nicht die Absicht hatte, eine Bareinlage zu erbringen. Es sei zu vermuten, dass A zur Erbringung der Einlage von vornherein seine Darlehensforderung einlegen wollte und nicht die entsprechenden Barmittel. Die Übertragung der Darlehensforderung ist nach ständiger Rechtsprechung als **Sacheinlage** zu beurteilen. Eine solche Übertragung kann daher nur dann zur Befreiung von der Einlageschuld des Gesellschafters führen, wenn die **strengen Vorschriften über die Sacheinlage** - wie etwa Prüfung der Vollwertigkeit der Sacheinlage durch das Registergericht und entsprechende Bekanntmachung -

eingehalten sind. Dies war im Streitfall nicht gegeben. A war daher weiterhin zur Leistung seiner Einlage verpflichtet.

Hinweis:

Die Entscheidung des Oberlandesgerichts Celle zeigt einmal mehr, dass bei der Erbringung der Einlageleistung äußerst sorgsam vorgegangen werden muss, um eine spätere erneute Inanspruchnahme im Fall einer Insolvenz sicher zu vermeiden.