

# Löhnert & Ehni

Wirtschaftsprüfer Steuerberater

## Mandanten-Rundschreiben 01/2005

**Richtlinien-Umsetzungsgesetz • Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung • Unterstützung von Opfern des Seebebens • Pauschbeträge für Sachentnahmen • Offenlegungspflichten der GmbH & Co. KG**

Sehr geehrte Damen und Herren,

vorliegend erhalten Sie das erste Rundschreiben des Jahres 2005. Hatten wir im Rundschreiben zum Jahreswechsel 2004/2005 bereits über verschiedene Änderungen im Steuerrecht informiert, so war auch in der letzten Dezemberhälfte der Gesetzgeber weiter tätig. Das so genannte Richtlinien-Umsetzungsgesetz wurde verabschiedet, bei dem eine Reihe von weiteren Änderungen Aufnahme fand (im Fachjargon „Omnibusgesetz“). Dies betrifft z.B. die Einschränkung der sofortigen Abzugsfähigkeit von vorausgezahlten Erbbauzinsen und eine (für den Steuerpflichtigen nachteilige) Festlegung der Bewertungsreihenfolge für Wertpapiere in Girosammelverwahrung bei der Ermittlung von „Spekulationsgewinnen“. Auf diese Änderungen gehen wir in den einzelnen Rubriken ein.

Daneben sind für die Praxis wichtige Schreiben der Finanzverwaltung ergangen, so zur Bewertung von Sachentnahmen, zur Gewinnerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung und ganz aktuell zur -steuerlichen Behandlung von Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Seebebenkatastrophe in Asien und Afrika.

Für die GmbH & Co. KG scheint sich die Lage bei der Verpflichtung zur Offenlegung des Jahresabschlusses zu verschärfen. Nachdem der Europäische Gerichtshof die deutsche Gesetzeslage ausdrücklich anerkannt hat, ist damit zu rechnen, dass ein Ignorieren der Offenlegungspflicht auf Dauer nicht möglich sein wird. Deswegen werden im Rundschreiben Strategien vorgestellt, wie mögliche negative Folgen einer Offenlegung zumindest gemildert werden können.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Gesetzesänderung: Keine sofortige Abzugsfähigkeit von Vorauszahlungen bei langfristigen Nutzungsüberlassungen
- 2 Gesetzesänderung: Keine Berücksichtigung von (Spenden-)Bescheinigungen nach Rechtskraft
- 3 Erhöhung des Pflegeversicherungsbeitrags für Kinderlose
- 4 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flutkatastrophe
- 5 Finanzierung mit Lebensversicherungen: Steuerschädliche Verwendung und Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 6 Gesetzesänderung: Anwendung des Vordrucks "Einnahmen-Überschussrechnung" verschoben
- 7 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 8 Gesetzesänderung: Verschärfungen für die nichtunternehmerische Nutzung der dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsgüter - insbesondere Gebäude
- 9 Elektronische Umsatzsteuer-Voranmeldung und Lohnsteuer-Anmeldung 2005: Übergangsregelung
- 10 Umsatzsteuer bei privater Nutzung betrieblicher Pkw

---

### **Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter**

---

- 11 Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG

---

### **Für Arbeitnehmer**

---

- 12 Einsatzwechselfähigkeit: Tagegelder nur drei Monate abziehbar
- 13 Gesetzesänderung: Günstigerprüfung zwischen neuem und altem Recht zur Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen
- 14 Job-Ticketgestellung: Einzelfragen zur 44-Euro-Freigrenze

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Gesetzesänderung: Festlegung der Bewertungsreihenfolge für Wertpapiere in Girosammelverwahrung
- 16 Gesetzesänderung: Wiedereinführung der Zwischengewinnbesteuerung bei Investmentfonds
- 17 Verfassungswidrigkeit der Spekulationsbesteuerung auch für Jahre ab 1999?

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 18 Gesetzgebungsverfahren: Keine Einigung bei der Eigenheimzulage
- 19 Finanzverwaltung zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung
- 20 Nachträglicher Einbau einer Solaranlage als sofort abzugsfähige Erhaltungskosten

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 21 Umsatzsteuer der GmbH
- 22 Sacheinlagefähigkeit obligatorischer Nutzungsrechte
- 23 Haftungsdurchgriff auf den Gesellschafter einer GmbH wegen sittenwidriger Gläubigerschädigung
- 24 Verdeckte Gewinnausschüttung

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 **Gesetzesänderung: Keine sofortige Abzugsfähigkeit von Vorauszahlungen bei langfristigen Nutzungsüberlassungen**

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 23.9.2003 (Aktenzeichen IX R 65/02) entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass Erbbauzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keine Anschaffungskosten des Erbbaurechts, sondern Entgelt für die Nutzung des Grundstücks sind. Dies hatte insbesondere zur Folge, dass **im Voraus oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **sofort** im Kalenderjahr der Zahlung **als Werbungskosten abziehbar** waren.

Diese Folge war insbesondere dann vorteilhaft, wenn der Empfänger des Erbbauzinses ein bilanzierungspflichtiger Unternehmer war, da dieser die Einnahmen dann nicht sofort im Zeitpunkt des Zuflusses, sondern verteilt über die Laufzeit des Erbbaurechts zu versteuern hatte, während der Zahlende die Erbbauzinsen sofort steuerlich geltend machen konnte. Auf dieser Basis wurden von der Immobilienbranche Anlagemodelle entwickelt.

Der **Gesetzgeber** hat mit dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz durch eine Gesetzesänderung nunmehr die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich verankert. Jetzt sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen **im Voraus geleistete Ausgaben für eine langfristige Nutzungsüberlassung auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung vereinbart ist**. Ausgenommen von dieser gesetzlichen Regelung sind Nutzungsüberlassungen bis zu fünf Jahren, wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe für eine Vorausleistung oder Einmalzahlung sprechen.

Dem Leistungsempfänger wird – soweit dieser den steuerlichen Gewinn nicht mittels Bilanzierung ermittelt – ein **Wahlrecht** eingeräumt, die entsprechenden Einnahmen sofort bei Zufluss oder gleichmäßig verteilt auf den Zeitraum, für den die Vorauszahlung vereinbart ist, zu versteuern.

Die Anwendungsregelung sieht vor, dass diese Gesetzesänderung im Hinblick auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks erstmals für solche Vorauszahlungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2003 (!) geleistet wurden und in allen übrigen Fällen für - Vorauszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum 2005.

#### **Hinweis:**

Nach dem Gesetzeswortlaut ist auch ein **Damnum**, wenn es wirtschaftlich betrachtet im Voraus gezahlte Darlehenszinsen darstellt, betroffen. Dies steht allerdings im Widerspruch zur bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung, welche im sog. 5. Bauherrenenerlass vom 20.10.2003 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2253a – 48/03) bei einem Damnum bis zu 5 % einen sofortigen Abzug anerkannt hatte. Auch nach der Gesetzesbegründung soll das Damnum von der Neuregelung nicht betroffen sein. Insoweit besteht aber zunächst noch erhebliche Rechtsunsicherheit.

### 2 **Gesetzesänderung: Keine Berücksichtigung von (Spenden-)Bescheinigungen nach Rechtskraft**

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 6.3.2003 (Aktenzeichen XI R 13/02) entschieden, dass die **nachträgliche Vorlage einer Bescheinigung** als nachträgliches Ereignis dazu führt, dass auch bereits **bestandskräftige Steuerbescheide** zu ändern sind. Betroffen hiervon sind z.B. Spendenbescheinigungen, die dem Steuerpflichtigen erst verspätet zugehen. Der Gesetzgeber hat mit dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz durch eine Gesetzesänderung festgelegt, dass insoweit eine nachträgliche Änderung nicht mehr möglich ist.

#### **Hinweis:**

Aus diesem Grunde ist darauf zu achten, dass solche Bescheinigungen **rechtzeitig mit der Steuererklärung dem Finanzamt eingereicht werden** können. Soweit die Bescheinigung bei Abgabe der jeweiligen Steuererklärung noch nicht vorliegt, sollte diese bei der betreffenden Stelle so schnell wie möglich angefordert werden, um die steuerlichen Vorteile des Spendenabzugs nicht zu verlieren.

### 3 Erhöhung des Pflegeversicherungsbeitrags für Kinderlose

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Urteil vom 3.4.2001 (Aktenzeichen 1 BvR 1629/94) entschieden, dass verschiedene Vorschriften des Sozialgesetzbuches nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sind, und dem Gesetzgeber auferlegt, eine Regelung zu treffen, die die - Kindererziehungsleistungen in der umlagefinanzierten sozialen Pflegeversicherung bei der Beitragsbemessung berücksichtigt. Der Gesetzgeber hat diese Auflage des Bundesverfassungsgerichts mit dem Kinder-Berücksichtigungsgesetz vom 15.12.2004 umgesetzt.

Die Neureglung sieht vor, dass zum 1.1.2005 der **Beitragsatz für kinderlose Mitglieder der Pflegeversicherung** ab Vollendung des 23. Lebensjahres um **0,25 Beitragspunkte erhöht** wird. Hiervon ausgenommen sind kinderlose Mitglieder, die vor dem 1.1.1940 geboren sind, sowie Wehr- und Zivildienstleistende und Bezieher von Arbeitslosengeld II. Dieser Zuschlag muss von den Versicherten allein getragen werden; eine Beteiligung des Arbeitgebers ist nicht vorgesehen. Für betroffene Mitglieder erhöht sich damit der Beitragsatz von 1,7 % auf 1,95 %, wovon der Arbeitgeber 0,85 % (50 % von 1,7 %) und der Arbeitnehmer den Rest, also 1,1 % trägt (Ausnahme für das Bundesland Sachsen: Arbeitgeber 0,35 % und Arbeitnehmer 1,6 %).

**Von dem Beitragszuschlag sind auf Dauer befreit alle Väter und Mütter**, unabhängig davon, wie alt das Kind ist und ob dieses noch lebt. Berücksichtigt werden auch Adoptiv-, Stief- und Pflegekinder. Der **Nachweis der Elterneigenschaft** ist gegenüber der beitragsabführenden Stelle – regelmäßig der Arbeitgeber – zu erbringen. Die Art des Nachweises ist nicht gesetzlich vorgeschrieben. Geeignet sind insbesondere folgende Unterlagen, die in Kopie vorgelegt werden können:

- Geburtsurkunde,
- Auszug aus dem Familienstammbuch,
- Adoptionsurkunde,
- Kindergeldbescheinigung oder Kontoauszug, aus dem sich die Auszahlung des Kindergeldes ergibt,
- Erziehungsgeldbescheid oder Bescheinigung über Bezug von Mutterschaftsgeld,
- Lohnsteuerkarte, auf der ein Kinderfreibetrag eingetragen ist oder Einkommensteuerbescheid, in dem ein Kinderfreibetrag berücksichtigt ist,
- Feststellungsbescheid des Rentenversicherungsträgers, in dem Kindererziehungszeiten ausgewiesen sind.

#### Hinweis:

Nach einer **Übergangsregelung** kann der Nachweis der zum 1.1.2005 bestehenden Elternschaft noch bis zum 30.6.2005 geführt werden. Die Arbeitgeber sollten ihre Arbeitnehmer über diese Neuregelung informieren und um entsprechende Nachweise bitten.

### 4 Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Flutkatastrophe

Die Opfer der Seebebenkatastrophe in Asien und Afrika werden derzeit in großem Umfang und in sehr unbürokratischer Weise unterstützt. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 14.1.2005 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2223 – 48/05) zu den steuerlichen Folgen der Hilfsmaßnahmen Hinweise gegeben und insbesondere verschiedene **Billigkeitsregelungen** erlassen. Herauszuheben sind folgende Aspekte:

- Soweit ein Unternehmer bei einer Unterstützungsaktion als **Sponsor** auftritt, sind die Aufwendungen insbesondere dann steuerlich abzugsfähig, wenn der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z.B. durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen) auf seine Leistungen aufmerksam macht.
- Wendet der Unternehmer einem **seebebenbeschädigten Geschäftspartner** zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen unentgeltlich Leistungen zu, so sind die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich abzugsfähig.
- Die **Zuwendung von Wirtschaftsgütern und sonstigen betrieblichen Nutzungen und Leistungen** (nicht hingegen Geld) des Unternehmers an geschädigte Unternehmen kann generell als Betriebsausgabe behandelt werden.

- **Verzichten Arbeitnehmer** auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto, so brauchen diese Lohnteile nicht der Lohnsteuer unterworfen zu werden.
- Für alle eingerichteten Sonderkonten einer Vielzahl an Spendenempfängern gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Ausreichend ist dann also die Vorlage des Bareinzahlungsbelegs oder des Kontoauszugs. Für bis zum 19.1.2005 geleistete Zahlungen soll dies auch gelten, wenn die Zuwendungen nicht auf ein Sonderkonto, sondern auf ein Konto dieser Spendenempfänger geleistet wurden.
- Soweit nicht steuerbegünstigte Spendensammler Spendenkonten eingerichtet haben, können auch insoweit für Einzahlungen unter bestimmten weiteren Voraussetzungen Spendenbescheinigungen ausgestellt werden, wenn das Spendenkonto als Treuhandkonto geführt wird und die Gelder anschließend an eine gemeinnützige Organisation weitergeleitet werden.

**Hinweis:**

Im Einzelnen sollte steuerlicher Rat eingeholt werden, ob bestimmte weitere Anforderungen, insbesondere hinsichtlich der Erfüllung von Aufzeichnungs- und Nachweispflichten, zu beachten sind.

## 5 Finanzierung mit Lebensversicherungen: Steuerschädliche Verwendung und Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz

### a) Problematik „Policendarlehen“

Beiträge zu Kapitallebensversicherungen, die bis zum 31.12.2004 abgeschlossen worden sind, waren und sind auch weiterhin unter bestimmten weiteren Bedingungen als Sonderausgaben - steuerlich abzugsfähig; die Erträge bei der Auszahlung dieser Lebensversicherungen können - steuerfrei vereinnahmt werden. Diese **Privilegien werden aber insbesondere dann nicht gewährt**, wenn die Versicherungsansprüche während der Dauer im Erlebensfall der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens dienen, dessen Finanzierungskosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Klassischer Fall ist, dass die **Versicherungsansprüche zur Sicherung eines betrieblichen Kredits** an die darlehensgebende Bank abgetreten wurden (sog. **Policendarlehen**).

Strittig war bislang die Frage, ob bei einem Gesamtdarlehen, dessen Zinsen nur teilweise Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind und zu dessen Sicherung bzw. Tilgung die Ansprüche aus einer Kapitallebensversicherung verpfändet werden, die steuerlichen Begünstigungen für die Lebensversicherung insgesamt verloren gehen oder aber nur anteilig. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 13.7.2004 (Aktenzeichen VIII R 48/02) über einen solchen Fall zu entscheiden, bei dem das Darlehen zur Finanzierung einer Baumaßnahme an einem teils zu eigenen Wohnzwecken genutzten und im Übrigen vermieteten Gebäude aufgenommen wurde. In diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass die **steuerlichen Begünstigungen in vollem Umfang verloren gehen**.

**Hinweis:**

Diese **Regelung ist im Einzelnen äußerst schwer zu handhaben** und hat regelmäßig materiell gravierende steuerliche Folgen. Problematisch ist, dass – wie der Bundesfinanzhof nun bestätigt hat – eine **nur teilweise oder eine nur zeitweise schädliche Beleihung in der Regel zum Verlust der gesamten steuerlichen Vorteile führt** und dass eine einmal eingetretene Steuerschädlichkeit nicht mehr geheilt werden kann. Im Einzelfall ist in solchen Fällen dringend rechtzeitig steuerlicher Rat einzuholen.

### b) Änderungen durch das Alterseinkünftegesetz

Zunächst ist wichtig, dass die steuerlichen Begünstigungen für bis zum 31.12.2004 abgeschlossene Lebensversicherungen bestehen bleiben (**Bestandsschutz**). Insofern verbleibt es allerdings auch bei den einschränkenden Regelungen hinsichtlich des Einsatzes dieser Lebensversicherungen zur Sicherung von bestimmten Darlehen. Das bedeutet, dass insoweit auch künftig die gleiche Vorsicht geboten ist, um nicht die steuerlichen Privilegien zu gefährden.

Nach der Rechtslage für die nach dem 1.1.2005 abgeschlossenen Lebensversicherungen kommen diese nur dann in den Genuss der erweiterten Förderung, wenn – neben anderen

Voraussetzungen – die erworbenen Anwartschaften nicht vererblich, nicht übertragbar, nicht beleihbar, nicht veräußerbar und nicht kapitalisierbar sind. Die flexible Kapitallebensversicherung in ihrer bisherigen Form ist in diesen Fällen nicht mehr steuerlich begünstigt.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 6 Gesetzesänderung: Anwendung des Vordrucks „Einnahmen-Überschussrechnung“ verschoben

Der neue Vordruck „Einnahmen-Überschussrechnung“, den insbesondere Freiberufler als Anlage der Einkommensteuererklärung 2004 beifügen sollten, ist auf heftige Kritik gestoßen, was dazu geführt hat, dass nun durch eine Rechtsänderung dieser Vordruck **erst für das Steuerjahr 2005** auszufüllen und abzugeben ist. Kurzfristig soll eine Überarbeitung des Vordrucks erfolgen.

### 7 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Steuerpflichtige aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung **Pauschbeträge** festgesetzt, die vom Steuerpflichtigen angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese Pauschbeträge beruhen auf Erfahrungssätzen und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten zweiten Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrages. Bis zum vollendeten zwölften Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Für das **Jahr 2005** hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 11.11.2004 (Aktenzeichen IV A 7 – S 1547 – 3/04) folgende Beträge festgesetzt:

Gewerbebezug	Jahreswerte für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	16 % USt	insgesamt
Bäckerei und Konditorei	732 €	168 €	900 €
Fleischerei	708 €	528 €	1 236 €
Gast- und Speisewirtschaften			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	840 €	888 €	1 728 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 068 €	1 524 €	2 592 €
Getränke Einzelhandel	–	288 €	288 €
Café	852 €	396 €	1 248 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier	432 €	60 €	492 €
Nahrungs- und Genussmittel	1 140 €	372 €	1 512 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln	240 €	120 €	360 €

## 8 Gesetzesänderung: Verschärfungen für die nichtunternehmerische Nutzung der dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsgüter – insbesondere Gebäude

Nach der **Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes** in der Rechtssache Seeling darf ein Unternehmer, der ein Gebäude errichtet, das er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (z.B. zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen mit der Folge, dass die auf die Errichtung oder Erhaltung des Gebäudes ausgewiesene Vorsteuer in vollem Umfang gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden kann. Im Gegenzug muss die nichtunternehmerische Nutzung der Umsatzsteuer unterworfen werden. Insgesamt ergibt sich aber in durchaus vielen Fällen ein ganz erheblicher Finanzierungseffekt.

Kernfrage ist hierbei allerdings, über welchen Zeitraum die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Zwecke der Berechnung der nichtunternehmerischen Nutzung zu verteilen sind. Überwiegend wurde die Auffassung vertreten, dass insoweit eine Verteilung über einen Zeitraum von 50 Jahren entsprechend der einkommensteuerlichen Abschreibungsregeln vorzunehmen wäre. Dies wäre **für den Steuerpflichtigen äußerst günstig**, da damit im Ergebnis die im Zeitpunkt der Herstellung oder des Erwerbs geltend gemachten Vorsteuern nur – soweit sie auf den eigengenutzten Gebäudeteil entfallen – über diesen langen Zeitraum zurückzuzahlen sind.

Die **Finanzverwaltung** vertrat demgegenüber in dem Schreiben vom 13.4.2004 (Aktenzeichen IV B 7 – S 7206 – 3/04) die Ansicht, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Zwecke der Ermittlung des Eigenverbrauchs nicht über den Zeitraum der Abschreibung des Gebäudes, sondern nur über den umsatzsteuerlichen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren vorzunehmen sei, was für den Steuerpflichtigen deutlich ungünstiger ist.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung ist umstritten. Konkret hat jüngst das **Niedersächsische Finanzgericht** mit Urteil vom 28.10.2004 (Aktenzeichen 5 K 351/04) die **Ansicht der Finanzverwaltung verworfen**, und zwar mit der Begründung, dass diese nicht mit der 6. EG-Richtlinie zu vereinbaren sei. Dieses Urteil ist allerdings nicht rechtskräftig und letztlich wird wohl der Europäische Gerichtshof über diese Frage entscheiden müssen (Aktenzeichen des Bundesfinanzhofes V R 56/04).

Die **Ansicht der Finanzverwaltung** wurde nun mit dem so genannten Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9.12.2004 **gesetzlich festgeschrieben**. An der Frage, ob diese Sichtweise mit der 6. EG-Richtlinie zu vereinbaren ist, ändert die Gesetzesänderung allerdings nichts.

## 9 Elektronische Umsatzsteuer-Voranmeldung und Lohnsteuer-Anmeldung 2005: Übergangsregelung

Ebenso wie die Lohnsteuerbescheinigung hat der Arbeitgeber für **Anmeldungszeiträume ab 2005** auch die Lohnsteuer-Anmeldung **grundsätzlich auf elektronischem Wege** dem Finanzamt zu übermitteln. Für die elektronische Übermittlung stellt die Finanzverwaltung – im Gegensatz zur elektronischen Lohnsteuerbescheinigung – das kostenlose Programm ElsterFormular ([www.elsterformular.de](http://www.elsterformular.de)) zur Verfügung. Bei der Lohnsteuer-Anmeldung und auch bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung ist die elektronische Datenübermittlung ohne Ausdruck auf Papier möglich, da nach der Steuerdatenübermittlungs-Verordnung bei der elektronischen Abgabe via ELSTER eine Unterschrift nicht erforderlich ist. Nach Maßgabe der Steuerdatenübermittlungs-Verordnung muss der Steuerpflichtige aber **zuvor eine eigenhändig unterschriebene Erklärung** nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgeben. Diese Erklärung ist z. B. über die örtlichen Finanzämter oder meist auch über die Buchhaltungs- und Lohnabrechnungsprogramme erhältlich.

Zur Vermeidung von Härten kann das Finanzamt **auf Antrag** zulassen, die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck, also **in der gewohnten „Papierform“**, beim Finanzamt einzureichen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Arbeitgeber nicht über die technischen Voraussetzungen verfügt, die für die Übermittlung nach der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung bereit- und eingehalten werden müssen.

### Hinweis:

Die Finanzverwaltung lässt es nach dem Schreiben vom 29.11.2004 (Aktenzeichen IV A 6 – S 7340 – 37/04 und IV C 5 – S 2377 – 24/04) aus Vereinfachungsgründen zu, für die **bis zum 31.3.2005** endenden Anmeldungs- und Voranmeldungszeiträume in bisheriger Form – auf Papier oder per Telefax – zu verfahren.

## 10 Umsatzsteuer bei privater Nutzung betrieblicher Pkw

Die umsatzsteuerliche Behandlung gemischt, also sowohl zu betrieblichen als auch zu privaten Zwecken genutzter Pkw hat in der Praxis große Bedeutung. Aber gerade dieser Problemkomplex war in der Vergangenheit durch Rechtsunsicherheit gekennzeichnet. Nunmehr scheinen die Rahmenbedingungen – nicht zuletzt auf Grund des BMF-Schreibens vom 27.8.2004 (Aktenzeichen IV B 7 – S 7300 – 70/04) geklärt, so dass sich die Praxis hierauf einstellen sollte.

### a) Aktuelle Rechtslage (ab 1.1.2004)

#### aa) Vorsteuerabzug für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug

Ein Einzelunternehmen oder ein Gesellschafter einer Personengesellschaft kann ein sowohl unternehmerisch als auch privat genutztes Fahrzeug dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Beträgt die unternehmerische Nutzung mehr als 50 %, so ist das Fahrzeug zwingend dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Wichtig ist, dass diese Zuordnung für Zwecke der Umsatzbesteuerung unabhängig von der ertragsteuerlichen Handhabung erfolgt.

Wird der Gegenstand teils unternehmerisch und teils nichtunternehmerisch genutzt und beträgt die unternehmerische Nutzung mindestens 10 %, so hat der Unternehmer ein Wahlrecht. Er kann wählen zwischen folgenden drei Möglichkeiten:

#### – Das Fahrzeug kann vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden.

Konsequenz: voller Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, umsatzsteuerliche Erfassung auch der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu vollständig abzugsfähig.

#### – Das Fahrzeug kann entsprechend dem geschätzten unternehmerischen Nutzungsanteil dem Unternehmen zugeordnet werden.

Konsequenz: nur anteiliger Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs, keine umsatzsteuerliche Erfassung der nichtunternehmerischen Nutzung in der Folgezeit und nur anteilige Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Zwischenzeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

- **Das Fahrzeug kann bzw. muss vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich („Privatvermögen“) zugeordnet werden.**

Konsequenz: kein Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbs und keine Umsatzsteuerpflicht einer späteren Veräußerung des Gegenstandes. Fallen in der Folgezeit Kosten an, so sind die Vorsteuern hierzu anteilig abzugsfähig.

Die Zuordnung zum Unternehmensvermögen bedarf einer **eindeutigen Handlung** des Unternehmers bei Erwerb des Gegenstandes. Wichtiges Indiz für die Zuordnung ist die Geltendmachung oder eben die Unterlassung des Vorsteuerabzugs. Wenn der Unternehmer beim Erwerb unter der Firma seines Unternehmens auftritt, ist dies ein Anzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen.

#### **bb) Besteuerung der privaten Nutzung**

Die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unterliegt als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer. Als Bemessungsgrundlage sind dabei die Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Zur Ermittlung der Kosten, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, wird im Wesentlichen auf die ertragsteuerlichen Regelungen zurückgegriffen. Wahlweise können folgende Methoden zur Anwendung kommen:

- **1 %-Regelung:** Der Wert der nichtunternehmerischen Nutzung kann nach der ertragsteuerlichen 1 %-Regelung (1 % vom Brutto-Listenpreis) abzüglich eines pauschalen Abschlags von 20 % für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (z.B. Versicherung und Steuern) ermittelt werden. Auf den so ermittelten Nettowert ist die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen.
- **Fahrtenbuchregelung:** Der private Nutzungsanteil kann mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches ermittelt werden. Der so ermittelte Anteil ist dann auf die mit Vorsteuern belasteten nachgewiesenen Gesamtkosten des Fahrzeugs anzuwenden.
- **Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils:** Soweit vorstehende Methoden nicht angewendet werden oder das geführte Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß ist, kann der nichtunternehmerische Nutzungsanteil im Wege einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden. Sofern vom Unternehmer allerdings keine entsprechenden Nachweise erbracht werden können, geht die Finanzverwaltung von einem nichtunternehmerischen Nutzungsanteil in Höhe von 50 % aus.

#### **Hinweis:**

Die Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer betrieblich bedingten doppelten Haushaltsführung sind dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

#### **cc) Überlassung von Fahrzeugen an das Personal**

Überlässt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern ein betriebliches Fahrzeug auch zur privaten Nutzung, so ist dies regelmäßig als entgeltliche Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen. Somit kann der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb und der Unterhaltung des Fahrzeugs grundsätzlich vollständig geltend gemacht werden.

Die Bemessung des umsatzsteuerlichen Wertes der Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer kann wahlweise nach der 1 %-Regelung, auf Grundlage eines Fahrtenbuches oder durch Schätzung der anteiligen Kosten erfolgen.

#### **dd) Miete oder Leasing von Fahrzeugen**

Wird das vom Unternehmer auch privat genutzte Fahrzeug nicht selbst erworben, sondern gemietet oder geleast, so gelten hinsichtlich des Vorsteuerabzugs die dargestellten Grundsätze entsprechend. Auch aus einer zu entrichtenden Miet- oder Leasingsonderzahlung ist ein Vorsteuerabzug unter den dargestellten Bedingungen möglich, was oftmals sehr vorteilhaft sein kann.

## **b) Rechtslage für die Zeit bis zum 31.12.2003**

### **aa) Vor dem 1.4.1999 angeschaffte Fahrzeuge**

Für vor dem 1.4.1999 angeschaffte Fahrzeuge gelten die vorstehend dargestellten Grundsätze.

### **bb) Zwischen dem 1.4.1999 und dem 4.3.2000 angeschaffte Fahrzeuge**

Zwar wurde der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Fahrzeuge mit Wirkung ab dem 1.4.1999 eingeschränkt, worauf im Einzelnen im folgenden Abschnitt eingegangen wird, jedoch fehlte dieser Gesetzesänderung die EG-rechtliche Grundlage, die erst mit der nach dem 4.3.2000 wirksamen Ermächtigung des EU-Rates geschaffen wurde.

Für Fahrzeuge, die zwischen dem 1.4.1999 und dem 4.3.2000 angeschafft wurden, hat der Unternehmer ein **Wahlrecht**, ob er die bisherige – und ab 1.1.2004 wieder geltende aktuelle – Rechtslage anwenden will, oder aber die Sonderbesteuerung, die durch die Gesetzesänderung geschaffen wurde. Soll der volle Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden, bedarf dies allerdings eines Antrags des Steuerpflichtigen.

#### **Hinweis:**

Ob der volle Vorsteuerabzug aus dem Erwerb und den Unterhaltskosten tatsächlich günstiger ist als die - steuerliche Sonderregelung, kann nur für den Einzelfall ermittelt werden.

### **cc) Zwischen dem 5.3.2000 und dem 31.12.2002 angeschaffte Fahrzeuge**

Für diese Fahrzeuge gilt die steuerliche Sonderregelung, d.h. Vorsteuern aus dem Erwerb und aus laufenden Kosten sind generell **nur zu 50 % abzugsfähig**, andererseits ist die private Nutzung des Fahrzeugs aber auch nicht der Besteuerung zu unterwerfen.

Allerdings galt diese Sonderbesteuerung nur bis zum 31.12.2003. Ab dem 1.1.2004 ist auch bei in diesem Zeitraum angeschafften Fahrzeugen wieder ein voller Vorsteuerabzug möglich, verbunden mit der umsatzsteuerlichen Erfassung der privaten Nutzung des Fahrzeugs. Soweit die Vorsteuern aus der Anschaffung des Fahrzeugs nur hälftig geltend gemacht werden konnten, sind bei der Bemessung der privaten Nutzung aber auch nur die laufenden Unterhaltskosten einzubeziehen. Alternativ kann aber auch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorgenommen werden, was allerdings dann zur Folge hat, dass in die Bemessung der privaten Nutzungsbesteuerung die vollen Anschaffungskosten einzubeziehen sind.

### **dd) Zwischen dem 1.1.2003 und dem 31.12.2003 angeschaffte Fahrzeuge**

Die EG-Ratsermächtigung für die Sonderbesteuerung galt nur bis zum 31.12.2002 und wurde auch nicht verlängert. Somit entbehrte auch für diesen Zeitraum die gesetzliche Regelung einer EG-rechtlichen Grundlage, so dass auch insoweit der Unternehmer **wahlweise** den unbeschränkten Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

Wurden Vorsteuern aus dem Erwerb des Fahrzeugs nach der gesetzlichen Sonderregelung nur hälftig in Anspruch genommen, so kann dies **nunmehr berichtigt werden**.

---

## **Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter**

---

## **11 Pflicht zur Offenlegung des Jahresabschlusses der GmbH & Co. KG**

### **a) Entscheidung des EuGH**

Durch das Kapitalgesellschaften & Co. Richtlinie-Gesetz wurden Unternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co. KG erstmalig umfassend verpflichtet, ihren **Jahresabschluss nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften offen zu legen**. Allerdings wurde dieser Verpflichtung von Seiten der Unternehmer oft nicht gefolgt. Gestützt wurde diese Vorgehensweise durch zwei Beschlüsse der Landgerichte Essen und Hagen, welche dem

Europäischen Gerichtshof die Frage vorlegten, ob die Verpflichtung zur Offenlegung nach diesen Vorschriften mit dem EU-Recht vereinbar ist. Mit Beschluss vom 23.9.2004 (Aktenzeichen Rs. C-435/02 und C-103/03) hat der **Europäische Gerichtshof** festgestellt, dass die deutschen Offenlegungspflichten EU-konform sind. Diese Entscheidung dürfte zur Folge haben, dass nunmehr Anträge auf Offenlegung von den Handelsregistern nach den gesetzlichen Vorgaben verfolgt werden.

**Hinweis:**

Auf die nunmehr geklärte Rechtslage sollten sich betroffene Unternehmen einstellen und **individuelle Strategien entwickeln**, um einen möglichen Schaden aus der Offenlegung des Jahresabschlusses zu begrenzen. Aus welcher Richtung Risiken drohen, zeigt bereits ein Blick auf die Rechtsgegner in dem angesprochenen Verfahren, und zwar handelte es sich um die Axel Springer AG, welche begehrte, den Jahresabschluss des Zeitungsverlages Niederrhein GmbH & Co. Essen KG einzusehen.

**b) Gesetzliche Regelungen**

Die Offenlegungspflichten für Kapitalgesellschaften (insbesondere GmbH) und Personengesellschaften, bei denen nicht wenigstens eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist (insbesondere also die GmbH & Co. KG), sind im Handelsgesetzbuch geregelt. Die Pflichten zur Offenlegung unterscheiden sich **je nach Unternehmensgröße**. Im Handelsgesetzbuch sind drei Größenklassen vorgesehen. Die Einordnung in die einzelnen Größenklassen richtet sich danach, ob die Gesellschaft an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren jeweils zwei der drei Schwellenwerte über- oder unterschreitet. Mit dem **Bilanzrechtsreformgesetz** vom 4.12.2004 wurden diese Schwellenwerte für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2003 beginnen, nun heraufgesetzt und es gelten für den Einzelabschluss folgende Werte:

	<b>kleine Gesellschaft</b>	<b>mittelgroße Gesellschaft</b>	<b>große Gesellschaft</b>
Bilanzsumme	≤ 4 015 000 €	≤ 16 060 000 €	> 16 060 000 €
Jahresnettoumsatz	≤ 8 030 000 €	≤ 32 120 000 €	> 32 120 000 €
Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt	≤ 50 Personen	≤ 250 Personen	> 250 Personen

Je nach Größenklasse ergeben sich folgende Offenlegungspflichten:

	<b>kleine Gesellschaft</b>	<b>mittelgroße Gesellschaft</b>	<b>große Gesellschaft</b>
Bilanz	ja, aber verkürzt aufgestellt	ja, aber verkürzte Gliederung	ja
Gewinn- und Verlustrechnung	nein	ja, aber verkürzt aufgestellt	ja
Anhang	ja, aber ohne Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung	ja, aber verkürzt aufgestellt	ja
Lagebericht	nein	ja	ja
Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers	nein	ja	ja
Vorschlag und Beschluss über Ergebnisverwendung	nein	ja	ja

Von Bedeutung ist, dass in Fällen, in denen Unternehmen den Offenlegungspflichten nicht nachkommen, die Offenlegung per **Ordnungsgeld** mit einer Höhe von bis zu 25 000 € erzwungen werden kann. Dieses Ordnungsgeld wird **gegenüber den Mitgliedern der vertretungsberechtigten Organe** der Gesellschaft persönlich festgesetzt. Ein solches Ordnungsgeldverfahren wird allerdings nicht von Amts wegen eingeleitet, sondern nur auf Antrag, wobei allerdings jedermann einen solchen Antrag stellen kann, ohne dass ein Interesse an der Offenlegung des Jahresabschlusses geltend gemacht werden muss.

Weiterhin ist von Bedeutung, dass nach dem **Betriebsverfassungsgesetz** in allen Unternehmen mit in der Regel mehr als einhundert ständig beschäftigten Arbeitnehmern ein Wirtschaftsausschuss zu bilden ist. Der Unternehmer hat den Wirtschaftsausschuss rechtzeitig und umfassend über die wirtschaftlichen Angelegenheiten des Unternehmens unter Vorlage der erforderlichen Unterlagen zu unterrichten, soweit dadurch nicht die Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse des Unternehmens gefährdet werden, sowie die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Personalplanung darzustellen. Hierzu gehört auch die Erläuterung des Jahresabschlusses.

### c) Strategien zur Milderung von negativen Folgen einer Offenlegung

Es gibt verschiedene Strategien, mögliche negative Folgen einer Offenlegung zu vermeiden oder zumindest abzumildern. Allgemein können folgende Hinweise gegeben werden:

- **Vermeidungsmodell:** Bei Personengesellschaften besteht dann keine Offenlegungspflicht, wenn mindestens eine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter ist. Allerdings ist dringend zu beachten, dass dieser Gesellschafter eben eine unbeschränkte Haftung mit seinem gesamten Privatvermögen für die Schulden der Gesellschaft eingetht.
- **Begrenzungsmodell:** Da die Offenlegungspflichten nach der Unternehmensgröße gestaffelt sind, kann Ziel der Bilanzpolitik sein, die maßgeblichen Größenmerkmale so zu beeinflussen, dass das Unternehmen als kleine oder zumindest mittelgroße Gesellschaft eingestuft wird. Auch sollte von den größenabhängigen Offenlegungserleichterungen Gebrauch gemacht werden.
- **Verzögerungsmodell:** Die Frist zur Offenlegung des Jahresabschlusses beträgt zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag des jeweiligen Geschäftsjahres. Wird diese Frist voll ausgeschöpft und ggf. auch noch eine Anforderung der Unterlagen vom Handelsregister abgewartet, so werden zumindest vergleichsweise veraltete Informationen preisgegeben, welche naturgemäß nur eine begrenzte Aussagekraft haben.
- **Konzernmodelle:** Eine Verpflichtung zur Offenlegung des Einzelabschlusses besteht dann nicht, wenn der Einzelabschluss seinerseits in einen Konzernabschluss einbezogen wird, welcher selbst veröffentlicht wird. Dies ist insofern hilfreich, als in den Konzernabschluss die Abschlüsse mehrerer Unternehmen einbezogen werden und damit u.U. Informationen über

ein einzelnes Unternehmen, einen einzelnen Markt o.Ä. verschleiert werden. Auch können im Konzernabschluss Bewertungs- und Ansatzwahlrechte im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten neu ausgeübt werden.

- **Verschleierungsmodelle:** Derartige Modelle zielen darauf ab, die wirtschaftlichen Verhältnisse durch Einschaltung verschiedener Rechtssubjekte für Dritte schwer nachvollziehbar zu machen. Wird z.B. der betriebliche Grundbesitz auf eine separate Gesellschaft ausgegliedert, so mindert sich das Ergebnis der operativen Gesellschaft um das dann zu entrichtende Pachtentgelt und andererseits ist die Grundstücksgesellschaft selbst vielfach gar nicht offenlegungspflichtig oder aber zumindest als kleine Gesellschaft einzustufen. Ähnliche Überlegungen gelten für Finanzierungen mittels stiller Beteiligungen oder partiarischer Darlehen. Auch können separate Vertriebs-, Produktions- oder z.B. Forschungsgesellschaften dazu führen, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse des Gesamtunternehmens für Außenstehende schwerer nachvollziehbar sind.

**Hinweis:**

Wichtig ist, dass die optimale Strategie oder auch die Kombination verschiedener Maßnahmen nur **für den Einzelfall** ermittelt werden können und auch einer Überprüfung in regelmäßigen Abständen von z.B. drei oder fünf Jahren bedürfen.

---

## Für Arbeitnehmer

---

### 12 Einsatzwechseltätigkeit: Tagegelder nur drei Monate abziehbar

Bei einer längerfristig an einem Ort ausgeübten Einsatzwechseltätigkeit können **Tagegelder nur maximal drei Monate** steuerlich geltend gemacht werden. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.7.2004 (Aktenzeichen VI R 43/03). Der Bundesfinanzhof wendet sich somit **gegen die bisherige Verwaltungsauffassung**, wonach selbst bei einer Einsatzwechseltätigkeit zeitlich unbefristet ein steuerlicher Abzug von Tagegeldern möglich ist.

**Hinweis:**

Das Urteil wurde bislang noch nicht amtlich veröffentlicht. Auch hat die Finanzverwaltung ihre günstigere Verwaltungsanweisung noch nicht zurückgezogen. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Finanzverwaltung oder eventuell der Gesetzgeber auf das Urteil reagieren wird. Dieses hat nämlich über den steuerlichen Abzug hinaus auch Auswirkungen auf die Höhe der steuerfreien Arbeitgebererstattung bei Abrechnung von Reisekosten wegen einer Einsatzwechseltätigkeit.

### 13 Gesetzesänderung: Günstigerprüfung zwischen neuem und altem Recht zur Berücksichtigung von Altersvorsorgeaufwendungen

Ab 2005 werden Altersvorsorgeaufwendungen nach unterschiedlichen Regelungen steuerlich berücksichtigt. Die Neuregelungen führen nicht selten zu einer Schlechterstellung. Um dies zu vermeiden, erfolgt **in einer Übergangsphase eine Günstigerprüfung zwischen dem alten und dem neuen Rechtsstand**. Der jeweils günstigere Wert wird steuerlich zum Abzug gebracht. Nach einer Änderung durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz wird diese **Günstigerprüfung bereits beim Lohnsteuerabzug** berücksichtigt. Dies bedeutet, dass bei Arbeitnehmern insoweit vielfach eine Einkommensteuerveranlagung entbehrlich ist.

### 14 Job-Ticketgestellung: Einzelfragen zur 44-Euro-Freigrenze

Die Gestellung eines Job-Tickets für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist seit dem Jahr 2004 nicht mehr ausdrücklich betragsunabhängig steuerfrei, allerdings kann dennoch in vielen Fällen eine steuerfreie Überlassung erfolgen, was vor allem für den Arbeitnehmer sehr vorteilhaft ist.

Ein **im Grundsatz steuerpflichtiger Sachbezug** liegt vor, soweit der Arbeitnehmer das Job-Ticket verbilligt oder unentgeltlich vom Arbeitgeber erhält. Bei der Berechnung des geldwerten

Vorteils ist der pauschale Bewertungsabschlag von 4 % zu berücksichtigen, die Zuzahlung des Arbeitnehmers ist hiervon abzuziehen.

**Beispiel:**

Üblicher Preis für eine Monatskarte	100,00 €
Vom Verkehrsträger dem Arbeitgeber eingeräumte Job-Ticket-Ermäßigung 10%	<u>- 10,00 €</u>
Vom Arbeitgeber entrichteter Preis	90,00 €
Davon 96%	86,40 €
Abzüglich Zuzahlung des Arbeitnehmers	<u>- 45,00 €</u>
Vorteil (= Sachbezug)	41,40 €

Zunächst liegt bei der Überlassung eines Job-Tickets regelmäßig steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der aber im Grundsatz **pauschal mit 15 % versteuert** werden kann. Voraussetzung hierfür ist eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn.

Weiterhin kommt in diesen Fällen die **44-Euro-Freigrenze** oder – bei Verkehrsbetrieben, die die Fahrberechtigung an ihre Arbeitnehmer stellen – der so genannte Rabattpflichtbetrag zur Anwendung. Durch die 44-Euro-Freigrenze bleiben Sachbezüge außer Ansatz, wenn die sich – nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte – ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen (**monatliche Freigrenze**). Wird diese Freigrenze überschritten, ist der gesamte Sachbezug steuerpflichtig, kann aber pauschal mit 15 % versteuert werden.

**Hinweis:**

Fraglich ist aber, ob die 44-Euro-Freigrenze bei Job-Ticketgestellung allein deswegen ausscheidet, weil in den Fällen, in denen das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum (z.B. Jahresticket) gilt, der Vorteil insgesamt bei Überlassung des Job-Tickets zufließt. Die Finanzverwaltung will diese **Freigrenze nur bei der monatlichen Überlassung einer Monatskarte oder einer monatlichen Fahrberechtigung** für ein Job-Ticket zulassen. Im Zweifel sollte dieser Maßgabe gefolgt werden, um die Steuerfreiheit zu sichern.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 15 Gesetzesänderung: Festlegung der Bewertungsreihenfolge für Wertpapiere in Girosammelverwahrung

**Börsennotierte Aktien** werden üblicherweise im Girosammeldepot aufbewahrt. Das bedeutet, dass der Anleger im Gegensatz zur namentlichen Aufbewahrung nicht bestimmte Aktien, sondern lediglich Bruchteilseigentum an allen Wertpapieren derselben Art, die gemeinsam im Girosammeldepot verwahrt werden, erwirbt. Werden derartige Wertpapiere in verschiedenen Schritten gekauft und anschließend der Bestand teilweise wieder veräußert, so ist nicht feststellbar, welche Aktien veräußert wurden (Nämlichkeitserfordernis). Zur Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften („Spekulationsgewinnen“) hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.11.1993 (Aktenzeichen X R 49/90) entschieden, dass ein Spekulationsgeschäft nur insoweit vorliegt, als nach Art und Stückzahl ausgeschlossen werden kann, dass die veräußerten Wertpapiere außerhalb der Behaltensfrist von derzeit einem Jahr angeschafft wurden. Im Ergebnis **hatte der Steuerpflichtige ein Wahlrecht**, welche Aktien – und damit welche Anschaffungskosten – er dem Veräußerungsvorgang zurechnete. Ggf. konnte auch bewusst ein steuerlich relevantes Veräußerungsgeschäft angenommen werden, wenn hierdurch ein Verlust realisiert wurde.

Nunmehr wird durch eine **Gesetzesänderung**, welche **für alle Veräußerungen ab dem 1.1.2005** gilt, **zwingend die so genannte Fifo-Methode** („First in – first out“) festgeschrieben. Dass heißt, die zuerst erworbenen Aktien gelten als zuerst veräußert. In bestimmten Fällen ergibt sich für den Steuerpflichtigen hierdurch keine materielle Änderung, insbesondere keine Schlechterstellung, in vielen Fällen aber wohl, wie das folgende Beispiel zeigt:

**Beispiel:**

Der Steuerpflichtige erwirbt Aktien über das Girosammeldepot seiner Hausbank zu folgenden Bedingungen:

Datum	Kurswert	Stück	Anschaffungskosten
15.1.2004	40	100	4 000
30.9.2004	30	100	3 000
7.2.2005	50	100	5 000

Am 28.2.2005 werden nun aus diesem Bestand 200 Stück für insgesamt 14 000 bei einem Kurswert von 70 verkauft.

Nach **alter Rechtslage** ergibt sich folgender steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	14 000
– davon 100 Aktien steuerfrei, da Erwerb außerhalb der Jahresfrist (15.1.2004)	<u>– 7 000</u>
	7 000
– durchschnittliche Anschaffungskosten der restlichen 100 Stück $\left(\frac{3\,000+5\,000}{200} \times 100\right)$	<u>– 4 000</u>
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn („Spekulationsgewinn“)	<u>3 000</u>

Nach **neuer Rechtslage** ergibt sich folgender steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	14 000
– davon 100 Aktien steuerfrei, da Erwerb außerhalb der Jahresfrist (15.1.2004)	<u>– 7 000</u>
	7 000
– Anschaffungskosten der am 30.9.2004 erworbenen Aktien	<u>– 3 000</u>
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn („Spekulationsgewinn“)	<u>4 000</u>

Bedeutung hat die Gesetzesänderung aber auch für die von den Kreditinstituten für Jahre ab 2004 zu erstellenden **Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge**, die sie ihren Kunden zu übermitteln haben. Da in diesen Bescheinigungen auch Veräußerungsgewinne anzugeben sind, bedurfte es einer gesetzlichen Grundlage, um die Berechnung insoweit zu standardisieren. Vor diesem Hintergrund ist die gesetzliche Neuregelung zu sehen. Dennoch bleiben noch zahlreiche Einzelfragen ungelöst. So bedarf es beispielsweise der Regelung in Fällen des Depotübertrags zwischen verschiedenen Kreditinstituten. Auch möchte der Gesetzgeber offenbar eine depotübergreifende Betrachtung anlegen, wonach die genannte Vorschrift auch dann gelten soll, wenn ein Kunde bewusst mehrere Depots unterhält, um so eine gezielte Steuerung seiner Veräußerungsergebnisse herbeiführen zu können.

## 16 Gesetzesänderung: Wiedereinführung der Zwischengewinnbesteuerung bei Investmentfonds

Durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz wurde für den Bereich des Investmentsteuergesetzes die frühere **Zwischengewinnbesteuerung**, die bis zum 31.12.2003 gegolten hatte, mit Wirkung ab dem 1.1.2005 wieder eingeführt. Der Zwischengewinn entsteht anlässlich der Veräußerung eines **Investmentfondsanteils**. Der Zwischengewinn wird als das Entgelt definiert, das für bestimmte Einnahmen des Investmentvermögens steht, die bis zum Tag des Verkaufs wirtschaftlich entstanden sind. Insoweit erfolgt nunmehr wiederum eine Gleichstellung der Besteuerung von Investmentfondsanteilen mit der Direktanlage in Kapitalforderungen mit Stückzinsberechnung.

Die **Neuregelung gilt erstmals** für Rückgaben, Veräußerungen oder Erwerbe, die nach dem 31.12.2004 erfolgen. Von Bedeutung ist, dass der Startwert für den Zwischengewinn am 1.1.2005 grundsätzlich 0 € beträgt, was für den Steuerpflichtigen regelmäßig vorteilhaft ist.

### Hinweis:

Im vergangenen Jahr wurde eine Reihe von Anlageempfehlungen gegeben, welche auf dem Wegfall der Zwischengewinnbesteuerung bei Investmentfonds basieren. Diese Empfehlungen sind nun nicht mehr geeignet, steuerliche Vorteile zu erzielen.

## 17 Verfassungswidrigkeit der Spekulationsbesteuerung auch für Jahre ab 1999?

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Urteil vom 9.3.2004 (Aktenzeichen 2 BvL 17/02) die seinerzeitige Spekulationsbesteuerung bei Wertpapieren in Bezug auf Wertpapiere **für die Jahre 1997 und 1998 für verfassungswidrig** erklärt. Zu jüngeren Zeiträumen hat das Bundesverfassungsgericht nicht entschieden. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Rechtslage für die **Jahre ab 1999** haben allerdings verschiedene Finanzgerichte geäußert. Durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 19.7.2004 (Aktenzeichen IV D 2 – S 0338 – 73/04) wurde angeordnet, dass offene Bescheide bis zu einer Entscheidung ruhen können; Aussetzung der Vollziehung kann beantragt werden.

Auch der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 4.8.2003 (Aktenzeichen IX B 45/03) in Bezug auf das Jahr 2000 ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheids geäußert. Wie nunmehr bekannt wird, hat der Bundesfinanzhof diese Zweifel in einer aktuellen Entscheidung vom 30.11.2004 (Aktenzeichen IX B 120/04) generell für die Jahre ab 1999 bekräftigt.

### Hinweis:

Es sollte daher überlegt werden, ggf. die Aussetzung der Vollziehung von Bescheiden zu beantragen, wobei allerdings berücksichtigt werden muss, dass dann bei negativem Ausgang des Rechtsstreits Aussetzungszinsen entstehen. Ob das Bundesverfassungsgericht im Ergebnis die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit auch für die Jahre ab 1999 teilt, ist offen; immerhin hat das Bundesverfassungsgericht in der seinerzeitigen Entscheidung auf bestimmte Unterschiedlichkeiten gegenüber den Jahren 1997 und 1998 hingewiesen, die evtl. dafür sprechen, dass es die Besteuerung ab 1999 nicht für verfassungswidrig beurteilen wird. Insoweit muss die Entscheidung in dem Hauptsacheverfahren abgewartet werden.

---

## Für Hauseigentümer

---

## 18 Gesetzgebungsverfahren: Keine Einigung bei der Eigenheimzulage

Die Bundesregierung plante die Eigenheimzulage ab dem 1.1.2005 vollständig abzuschaffen und die freiwerdenden Mittel in den Bereichen Forschung und Bildung einzusetzen. Der Bundesrat lehnte dieses Gesetzesvorhaben ab, so dass der Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat angerufen werden musste. Aber auch dieser konnte kein Ergebnis erzielen, so dass **zunächst keine Gesetzesänderung** zu Stande gekommen ist. Allerdings soll der Vermittlungsausschuss dieses Gesetzesvorhaben weiter behandeln, so dass eine Herabsetzung oder gar gänzliche Abschaffung **im Verlaufe des Jahres 2005** nicht auszuschließen ist.

## 19 Finanzverwaltung zur Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung

### a) Bedeutung der Einkünfteerzielungsabsicht

Eine ertragsteuerlich relevante Tätigkeit liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn die Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird. Bedeutung hat diese Frage insbesondere dann, wenn in den ersten Jahren einer Tätigkeit **steuerliche Verluste** ausgewiesen werden und deren Anerkennung auf dem Prüfstand steht. Das Bundesfinanzministerium hat kürzlich hinsichtlich der Frage der **Einkünfteerzielungsabsicht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** seine früheren Schreiben durch ein neues Schreiben vom 8.10.2004 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2253 – 91/04) ersetzt. Diese Grundsätze sind für die Praxis von großer Bedeutung.

### b) Grundsätzliche Annahme einer Einkünfteerzielungsabsicht

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit **grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen**. Eine auf

Dauer angelegte Vermietungstätigkeit setzt dabei sowohl eine unbefristete Vermietung als auch den endgültigen Beschluss des Steuerpflichtigen, dauerhaft vermieten zu wollen, voraus.

### c) Gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen

Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums sind eine nicht dauerhafte oder verbilligte Vermietung sowie die Vermietung von Ferienwohnungen **besondere Beweisanzeichen**, die grundsätzlich gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit sprechen und damit zu einer Prüfungspflicht der Einkünfteerzielungsabsicht führen.

#### aa) Keine dauerhafte Vermietung

Eine **nicht dauerhafte Vermietung** wird immer dann vermutet, wenn dem Steuerpflichtigen bei Anschaffung oder Herstellung des Objekts der endgültige Entschluss einer dauerhaften Vermietung fehlt. Das Fehlen einer solchen Absicht wird in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung bei der Beteiligung an einem **Mietkaufmodell** oder einem **Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie** bereits grundsätzlich unterstellt. Ferner wird eine Einkünfteerzielungsabsicht verneint, wenn der Steuerpflichtige sich innerhalb eines Zeitraums, in dem noch kein Überschuss erzielbar ist, die Option offen lässt, das Mietobjekt unabhängig von einer Zwangslage zu verkaufen oder nicht mehr zur Einkünfteerzielung zu nutzen. Indizien für eine solche Option sind **Zeitmietverträge**, kurzzeitige Fremdfinanzierungsverträge oder **Kündigung von Altmietern nach Übernahme des Objekts** sowie die Veräußerung innerhalb eines Fünfjahreszeitraums. Je kürzer der Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Veräußerung bzw. Selbstnutzung ist, desto mehr spricht grundsätzlich gegen eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit.

#### bb) Verbilligte Vermietung

Wird eine Wohnung **verbilligt vermietet**, so ist bei einer Kaltmiete zzgl. Nebenkosten von **weniger als 56 % der ortsüblichen Miete** von Gesetzes wegen eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen, wobei bei Letzterem kein Werbungskostenabzug möglich ist. Eine Prognoserechnung hinsichtlich einer Einkünfteerzielungsabsicht erübrigt sich insoweit. Entspricht die Miete dagegen **56 % bis weniger als 75 % der ortsüblichen Miete**, ist die Einkünfteerzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose immer zu überprüfen. Ist die Prognose positiv, so können die Werbungskosten vollständig abgezogen werden; ist sie negativ, so hat wiederum eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu erfolgen. Beträgt die tatsächliche Miete **75 % oder mehr der ortsüblichen Miete**, wird generell von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen und der volle Werbungskostenabzug gewährt.

#### cc) Vermietung von Ferienwohnungen

Bei der Vermietung von Ferienwohnungen wird nur in Fällen der ausschließlichen **Vermietung an wechselnde Feriengäste** eine Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt. Allerdings trägt der Steuerpflichtige insoweit die Feststellungslast und er muss das Fehlen der Selbstnutzung schlüssig darlegen und ggf. nachweisen. Keine Selbstnutzung sind kurzfristige Aufenthalte des Steuerpflichtigen zu Wartungsarbeiten, Reinigung, Reparaturen und dergleichen. Bei **teilweiser Selbstnutzung und teilweiser Fremdvermietung** ist eine Einkünfteerzielungsabsicht dagegen stets zu prüfen. Leerstandszeiten sind, sofern die Selbstnutzung nicht auf eine bestimmte Zeit beschränkt ist und der Leerstand damit ausschließlich auf die Vermietungszeiten entfällt, nach Schätzung auf die Vermietung und die Selbstnutzung aufzuteilen. Ist dies nicht möglich, so hat die Aufteilung zu je 50 % zu erfolgen.

#### dd) Personengesellschaften/geschlossene Immobilienfonds

Im Rahmen von Personengesellschaften ist neben diesen Grundsätzen zusätzlich zu beachten, dass die **Einkünfteerzielungsabsicht sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch bei jedem einzelnen Gesellschafter** gegeben sein muss. Dies ist insbesondere bei Verlustzuweisungsgesellschaften sowie nur kurzfristig in der Verlustphase einer Gesellschaft beteiligten Gesellschaftern problematisch. Für die Prüfung auf Ebene des Gesellschafters ist ferner auch eine Fremdfinanzierung der Beteiligung zu berücksichtigen.

#### d) Überschussprognoserechnung

Wenn nach den obigen Grundsätzen eine Prognoserechnung nötig ist, muss der **Totalüberschuss** für jedes einzelne Mietverhältnis ermittelt werden. Dabei ist die Berechnung für den Zeitraum der **voraussichtlichen Dauer** der Vermögensnutzung, **maximal jedoch 30 Jahre**, zu erstellen (bisher hatte die Finanzverwaltung einen Zeitraum von bis zu 100 Jahren angesetzt). In diese Prognose fließen die in dieser Zeitspanne gemäß Erfahrungswerten voraussichtlich zu erzielenden Einnahmen (einschließlich ggf. gewährter Investitionszulage) sowie die entstehenden Werbungskosten ein, wobei die Abschreibung nach der linearen Methode zu berücksichtigen ist, nicht jedoch Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen. Wegen der Unsicherheitsfaktoren einer Prognose über einen Zeitraum von 30 Jahren ist bei der Gesamtsumme der geschätzten Einnahmen ein Sicherheitszuschlag von 10 % und bei der Gesamtsumme der geschätzten Werbungskosten ein Sicherheitsabschlag von 10 % vorzunehmen. Dies gilt auch für die verbilligte Überlassung des Mietobjektes.

Bei einer **befristeten Vermietung** ist jeweils nur der verkürzte Vermietungszeitraum in die Prognoserechnung einzubeziehen. Statt der fiktiven Anwendung der linearen Abschreibung sind die tatsächlichen Abschreibungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. In der Prognoserechnung für **nur teilweise vermietete Ferienwohnungen** sind entsprechend nur auf die Vermietungszeit entfallende Aufwendungen zu berücksichtigen bzw. entsprechend aufzuteilen.

#### e) Anwendungsregelung

Die im Schreiben der Finanzverwaltung dargelegten Grundsätze sind auf alle nach dem 31.12.2003 abgeschlossenen Mietverträge sowie alle nach dem 8.10.2004 abgeschlossenen Kaufverträge und Beteiligungen an geschlossenen Immobilienfonds anzuwenden. Hinsichtlich verbilligter Überlassung von Wohnungen gelten die Grundsätze ab dem Veranlagungszeitraum 2004.

### 20 Nachträglicher Einbau einer Solaranlage als sofort abzugsfähige Erhaltungskosten

Die Eigentümer eines teilweise vermieteten Hauses ließen zusätzlich zur vorhandenen Gasheizung eine Solaranlage zur Brauchwassererwärmung einbauen. Die **Kosten für den Einbau der Solaranlage** wollten sie als **steuerlich sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen. Durch Urteil vom 14.7.2004 (Aktenzeichen IX R 52/02) hat der Bundesfinanzhof diesem Begehren stattgegeben und anders als Finanzamt und Finanzgericht keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesehen, die sich steuerlich nur über die Abschreibung ausgewirkt hätten. Der Bundesfinanzhof begründet sein Urteil damit, dass die eingebaute Solaranlage zu keiner wesentlichen Verbesserung des Gebäudes geführt habe und ihrer Funktion nach im Wesentlichen der bereits vorhandenen gasbetriebenen Warmwasserversorgung entspreche und diese nur durch Erschließung einer zusätzlichen Energiequelle ergänze.

#### Hinweis:

Falls in den letzten Jahren in einem ganz oder teilweise vermieteten Objekt Solaranlagen in ähnlicher Weise eingebaut wurden, sollten möglicherweise noch offene Steuerbescheide entsprechend aufgegriffen, oder soweit Bescheide noch ergehen, diese mit dem Einspruch angefochten werden, um eine Änderung nach der nun begünstigenden Rechtsprechung zu erreichen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 21 Umsatzsteuer der GmbH

#### a) Vorsteuerabzugsberechtigung der Vorgründungsgesellschaft

Die **Gründung einer GmbH** vollzieht sich zivilrechtlich in bis zu drei Schritten. Sobald die zukünftigen Gesellschafter sich zu dem Zweck zusammenschließen, die GmbH zu gründen, entsteht die so genannte Vorgründungsgesellschaft. Hierbei handelt es sich um eine Personengesellschaft, welche vielfach nach außen nicht in Erscheinung tritt. Diese ist regelmäßig eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts („GbR“) oder offene Handelsgesellschaft („oHG“). Mit dem notariellen Abschluss des Gesellschaftsvertrages entsteht dann die so genannte Vorgesellschaft. Die eigentliche GmbH als juristische Person entsteht mit Eintragung in das Handelsregister.

Bislang war ungeklärt, ob eine Vorgründungsgesellschaft aus Leistungen, die diese **zur Vorbereitung der unternehmerischen Tätigkeit der zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegründeten Kapitalgesellschaft bezieht**, den Vorsteuerabzug geltend machen kann. Von der Finanzverwaltung wurde der Vorsteuerabzug regelmäßig nicht gewährt. Der **Europäische Gerichtshof** hat mit Urteil vom 29.4.2004 (Aktenzeichen Rs. C-137/02, GmbHR 2004, 818, Faxworld) diese Frage nun – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – grundsätzlich bejaht, was vom **Bundesfinanzhof** in seiner **Folgeentscheidung** vom 15.7.2004 (Aktenzeichen V R 84/99, GmbHR 2004, 1481) bestätigt wurde. Maßgebend für die Frage des Vorsteuerabzugs der Vorgründungsgesellschaft sind nach dieser Rechtsprechung die Umsätze der späteren GmbH: Berechtigen diese zum Vorsteuerabzug, so steht dieser auch der Vorgründungsgesellschaft zu; berechtigen die späteren Umsätze der GmbH dagegen nicht zum Vorsteuerabzug (z.B. -steuerfreie Grundstücksumsätze), so steht auch der Vorgründungsgesellschaft kein Vorsteuerabzug zu.

#### Hinweis:

Für die Praxis ist diese Entscheidung sehr bedeutsam, da nun steuerlich geklärt ist, dass auch in diesem frühen Stadium der GmbH-Gründung der Vorsteuerabzug z.B. aus Beratungskosten, einer Marktstudie o.Ä. möglich ist. Anders als bisher bei der Vorgründungsgesellschaft war bei der Vorgesellschaft (Gründungsgesellschaft) der Vorsteuerabzug schon bisher regelmäßig unproblematisch, weil die Vorgesellschaft mit der späteren Kapitalgesellschaft als identisch angesehen wird und mit Eintragung in das Handelsregister in diese übergeht.

#### b) Unternehmereigenschaft einer Holding

In einer Entscheidung vom 29.4.2004 (Aktenzeichen Rs. C-77/01, DStRE 2004, 1095) hat der **Europäische Gerichtshof** seine bisherige Rechtsprechung zur **Unternehmereigenschaft von Holdinggesellschaften** bestätigt und zugleich Konkretisierungen vorgenommen.

Im Einzelnen ging es um Folgendes: Die wesentlichen Tätigkeiten der klagenden Kapitalgesellschaft bestanden einerseits im **Halten und Verwalten** sowie der **Veräußerung von Beteiligungen**, Aktien und Investmentfonds. Der weitere Schwerpunkt der Tätigkeit bestand in der **Gewährung verzinslicher Darlehen** an Beteiligungsgesellschaften und in der Vornahme weiterer Geldanlagegeschäfte bei Banken. Die klagende Kapitalgesellschaft machte den Vorsteuerabzug aus verschiedenen Aufwendungen geltend, die im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten entstanden waren.

Der Europäische Gerichtshof hat zunächst klargestellt, dass die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft für Zwecke der Umsatzsteuer aufzuteilen ist:

- Das **Halten, Verwalten und die Veräußerung von Beteiligungen**, Aktien und Investmentfonds ist keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Insoweit ist die Holdinggesellschaft nicht Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne. Sie führt insoweit nicht steuerbare Tätigkeiten aus und ist diesbezüglich auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

- Dagegen ist die **Gewährung verzinslicher Darlehen** durch eine Holdinggesellschaft an - Beteiligungsgesellschaften und die Geldanlage bei Banken eine unternehmerische und damit eine umsatzsteuerbare Tätigkeit. Diese Umsätze sind zwar regelmäßig von der Umsatzsteuer befreit, es kann aber der Vorsteuerabzug gewährt werden, soweit auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichtet wird.
- Daneben ist auch die **Erbringung von entgeltlichen Dienstleistungen** an die Tochtergesellschaften regelmäßig eine Tätigkeit der Holding, welche der Umsatzsteuer unterliegt und zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Die **angefallenen Vorsteuern** sind dann entsprechend den steuerbaren Gesamtumsätzen in abzugsfähige und in nicht abzugsfähige Vorsteuern **aufzuteilen**. Bei Anwendung dieses Aufteilungsschlüssels ist aber zu beachten, dass bloße **Hilfsumsätze** außer Betracht bleiben und den jeweiligen Hauptumsätzen zuzurechnen sind. Sind etwa die Geldanlagegeschäfte bloße Hilfsumsätze der nicht steuerbaren Beteiligungsverwaltung, sind sie bei der Vorsteueraufteilung nicht zu berücksichtigen. Ob bloße Hilfsumsätze gegeben sind, ist jeweils Frage des Einzelfalls.

**Hinweis:**

Wichtig ist, dass diese Entscheidung auch Auswirkungen auf die Frage hat, ob eine **umsatzsteuerliche Organschaft** vorliegt. So hat die Oberfinanzdirektion Stuttgart in der Verfügung vom 25.8.2004 (Aktenzeichen S 7104, DStR 2004, 1705) nun klargestellt, dass nur dann eine umsatzsteuerliche Organschaft zur Holdinggesellschaft vorliegen kann, wenn die Holdinggesellschaft Tätigkeiten gegen Entgelt erbringt. Dies wurde bislang anders gesehen, so dass im Einzelfall zu prüfen ist, ob weiterhin eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben ist oder aber die Beteiligungsgesellschaften selbst Umsatzsteuer abzuführen haben.

## 22 Sacheinlagefähigkeit obligatorischer Nutzungsrechte

In einer Entscheidung vom 14.6.2004 (Aktenzeichen, II ZR 121/02, BB 2004, 1925) hat der Bundesgerichtshof zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen ein **obligatorisches (schuldrechtliches) Nutzungsrecht** als Sacheinlage in eine GmbH geleistet werden kann.

Fraglich war im Urteilsfall, ob die Gesellschafter eine im Rahmen einer **Kapitalerhöhung zugesagte Einlage** erbracht hatten oder etwa noch für deren Leistung persönlich haftbar gemacht werden können. Die Einlage sollte durch Sacheinlage erfolgen, und zwar in der Weise, dass der GmbH ein Betriebsgrundstück für eine feste Laufzeit von etwa sechs Jahren unterverpachtet wurde. Dieses Grundstück hatten die Gesellschafter von einem Dritten gepachtet. Der Pachtzins lag unter dem ortsüblichen Zins, so dass der GmbH **trotz** der an die Gesellschafter zu **erbringenden Pachtzahlungen ein wirtschaftlicher Vorteil** verblieb. Im Streitfall kam die zusätzliche Besonderheit hinzu, dass das Betriebsgrundstück bereits viele Jahre vor der Sacheinlage unmittelbar durch die GmbH vom Dritten angepachtet wurde. Anlässlich der Sacheinlage wurde der Pachtvertrag zwischen GmbH und dem Dritten gelöst und stattdessen ein Vertrag zwischen den Gesellschaftern und dem Dritten abgeschlossen. Erst durch diese „Vertragsübertragung“ wurden die Gesellschafter in die Lage versetzt, die Sacheinlage zu erbringen.

Der Bundesgerichtshof hat zunächst klargestellt, dass das **obligatorische Nutzungsrecht** an dem Betriebsgrundstück durchaus einen **sacheinlagefähigen Vermögensgegenstand** darstellt. Voraussetzung ist allein, dass ein feststellbarer wirtschaftlicher Wert gegeben ist, der sich regelmäßig aus einer festen Laufzeit des Vertrages oder einer Mindestdauer ergibt. Im Streitfall ergab sich der wirtschaftliche Vorteil aus der Differenz zwischen dem von der GmbH zu zahlenden Pachtentgelt und dem Marktzins. Dieser Vorteil – so der Bundesgerichtshof – ist sacheinlagefähig. Schließlich entschied der Bundesgerichtshof, dass kein Scheingeschäft gegeben war. Er sah es als unschädlich an, dass der Pachtvertrag kurz vor der Erbringung der Sacheinlage von der GmbH auf die Gesellschafter übertragen wurde und diese das Nutzungsrecht der GmbH sogleich wieder als Sacheinlage überließen.

**Hinweis:**

Der Bundesgerichtshof hatte bereits für eine Aktiengesellschaft entschieden, dass obligatorische Nutzungsrechte sacheinlagefähig sind. Mit dieser Entscheidung stellt der Bundesgerichtshof klar, dass auch bei einer GmbH obligatorische Nutzungsrechte – unter den genannten Voraussetzungen – sacheinlagefähig

sind. Es ist darauf hinzuweisen, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht Gegenstand des Verfahrens waren. Insbesondere ist nach dem Sachverhalt eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht auszuschließen.

### **23 Haftungsdurchgriff auf den Gesellschafter einer GmbH wegen sittenwidriger Gläubigerschädigung**

Ein wesentlicher Vorteil der GmbH ist die klare Haftungsabgrenzung. Für die Schulden der Gesellschaft haften die Gesellschafter – von ganz wenigen Ausnahmefällen abgesehen – grundsätzlich nicht. In seiner Entscheidung vom 20.9.2004 (Aktenzeichen II ZR 302/02, BB 2004, 2372) hatte der Bundesgerichtshof über die praxisrelevante Frage zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen ein Gesellschafter einer GmbH im **Wege des Haftungsdurchgriffs** für Verbindlichkeiten der GmbH von den Gläubigern der GmbH in Anspruch genommen werden kann.

Dem Urteil lag folgender Fall zugrunde: Die W-GmbH betrieb eine Klinik und war in erhebliche wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten. Alleingesellschafterin der W-GmbH war die FM-GmbH, deren Anteile von FM gehalten wurden. Zum Zweck der Übernahme des Klinikbetriebs ließ FM von der FM-GmbH eine W1-GmbH an einem anderen Ort gründen, deren Name dem der W-GmbH sehr ähnlich war. Sodann wurde der Name der W-GmbH geändert und der Sitz an einen anderen Ort verlegt. Gleichzeitig wurde der Sitz der neu gegründeten W1-GmbH an den früheren Sitz der W-GmbH verlegt.

**Wesentliche Verträge** zwischen der W-GmbH und FM bzw. anderen Gesellschaften der FM-Guppe wurden gekündigt und gleichzeitig mit der neu gegründeten W1-GmbH abgeschlossen, so etwa der **Mietvertrag** über das Krankenhausgrundstück und der **Bewirtschaftungsvertrag**. Auch die **Anstellungsverhältnisse** zwischen der W-GmbH und den Mitarbeitern wurden durch diese in Absprache mit der W-GmbH gekündigt und mit der W1-GmbH neu vereinbart. Die W-GmbH verpachtete zudem das Klinikinventar an die W1-GmbH. Die Pachteinnahmen stellten damit ihre einzige Einnahmequelle dar. Zweifelhaft war, ob die FM-GmbH als Gesellschafter und die W1-GmbH als Schwestergesellschaft für die Verbindlichkeiten der zahlungsunfähig gewordenen W-GmbH in Anspruch genommen werden können.

Der Bundesgerichtshof hat eine **Haftung der FM-GmbH und der W1-GmbH bejaht**. Nach der Entscheidung des Bundesgerichtshofs haften diese als Gesamtschuldner für Verbindlichkeiten der W-GmbH, weil sie in sittenwidriger Weise tätig geworden sind, um die Gläubiger der W-GmbH zu schädigen. Denn die W1-GmbH und die FM-GmbH haben **in planmäßiger Weise der W-GmbH ihr Vermögen entzogen** und es auf die W1-GmbH verlagert, um es dem Zugriff der Gläubiger der W-GmbH zu entziehen. Dadurch sollte das von der Gesellschaft betriebene Unternehmen ohne Rücksicht auf die entstandenen Schulden fortgeführt werden. Ein solches Verhalten widerspricht – so der Bundesgerichtshof – dem Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkenden und ist damit sittenwidrig.

#### **Hinweis:**

Der Bundesgerichtshof hat betont, dass es durchaus möglich ist, das angeschlagene Unternehmen durch eine Auffanggesellschaft fortzuführen. Hierbei müssen jedoch – so der Bundesgerichtshof – die für die Abwicklung geltenden Regelungen beachtet werden. Insbesondere darf der GmbH nicht außerhalb des Liquidationsverfahrens planmäßig das Vermögen einschließlich der Geschäftschancen entzogen werden, um es auf eine andere Gesellschaft zu übertragen, wenn dies zu einer Entziehung der Haftungsmasse der Gläubiger führt. Das Urteil zeigt, dass der **Haftungsdurchgriff der GmbH Grenzen** gesetzt sind.

Wie der Streitfall ferner zeigt, hat die Durchgriffshaftung ihren Grund in allgemeinen Missbrauchserwägungen: Der Gesellschafter soll sich nicht auf die Haftungsbeschränkung der GmbH berufen dürfen, wenn er durch eigenes Handeln die Vermögensvernichtung der GmbH verursacht. Hierbei setzt ein Haftungsdurchgriff nicht zwingend einen Vorteilszufluss beim Gesellschafter voraus. Zu beachten ist auch, dass ein Haftungsdurchgriff nach Zivilrecht auch Bedeutung für Ansprüche des Fiskus haben kann. Nach § 191 AO ist für den Erlass eines Haftungsbescheides lediglich eine Haftung „kraft Gesetzes“ erforderlich. Insoweit kommt dem Fiskus auch der zivilrechtliche Haftungsdurchgriff zugute.

## 24 Verdeckte Gewinnausschüttung

### a) Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht immer verdeckte Gewinnausschüttung

In einer interessanten Entscheidung vom 14.7.2004 (Aktenzeichen I R 111/03, DStR 2004, 1785) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob an einen Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte **steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit** zwingend eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

In der Entscheidung ging es um einen **Tankbetrieb an einer Bundesautobahn**, der in der Rechtsform einer GmbH betrieben wurde. Der Betrieb hatte rund um die Uhr geöffnet. Aus diesem Grund mussten alle Mitarbeiter des Betriebs an Sonntagen, Feiertagen und auch des Nachts arbeiten. Hiervon betroffen waren auch die leitenden Mitarbeiter einschließlich des Gesellschafter-Geschäftsführers. Die Mitarbeiter – wie auch der Gesellschafter-Geschäftsführer – erhielten für diese Tätigkeiten steuerfreie Zuschläge. Streitig war, ob in den Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen ist.

Der Bundesfinanzhof hat im konkreten Fall eine **verdeckte Gewinnausschüttung verneint**. Zur Begründung hat er ausgeführt, dass betriebliche Gründe für die zusätzliche Arbeit an Sonntagen, Feiertagen und des Nachts gegeben seien. Dies zeige sich auch daran, dass alle übrigen Mitarbeiter genauso zu entsprechenden Zeiten tätig werden mussten. Obgleich der Bundesfinanzhof im Streitfall eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint hat, hat er gleichzeitig betont, dass **grundsätzlich** – in Übereinstimmung mit seiner bisherigen Rechtsprechung – **derartige Mehrarbeitszuschläge eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen**.

#### Hinweis:

In der Literatur wird bereits erörtert, ob die Entscheidung **entsprechend anwendbar** ist auf das **Hotel- und Gaststättengewerbe**, wenn und soweit dort vergleichbare Verhältnisse gegeben sind.

### b) Aufwendungen für Geburtstagsfeier des Gesellschafter-Geschäftsführers

Mit seiner Entscheidung vom 14.7.2004 (Aktenzeichen I R 57/03, GmbHR 2004, 1350) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob Aufwendungen einer GmbH anlässlich des **Geburtstages ihres Gesellschafter-Geschäftsführers** eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Die GmbH hatte anlässlich des 50. Geburtstages ihres Gesellschafter-Geschäftsführers eine große Veranstaltung durchgeführt. Die **Einladung** hierzu wurde durch den **Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich ausgesprochen**. In der Einladung wurde ausdrücklich auf den 50. Geburtstag des Geschäftsführers Bezug genommen. Insgesamt waren 2 650 Personen gekommen. Hiervon waren etwa 70 Personen aus der örtlichen Geschäftswelt und dem Bekanntenkreis des Gesellschafter-Geschäftsführers anwesend. Alle übrigen Personen waren Mitarbeiter der GmbH.

Der Bundesfinanzhof hat **im Ergebnis eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht**. Zur Begründung hat er maßgeblich darauf abgestellt, dass nicht die GmbH, sondern der Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich die Einladung unter Bezugnahme auf seinen 50. Geburtstag ausgesprochen habe. Der Bundesfinanzhof sah hierin keine Abweichung zu einer Entscheidung des VI. Senats, in dem dieser die betriebliche Veranlassung einer vergleichbaren Veranstaltung anerkannt hatte, zu der allerdings die GmbH selber eingeladen hatte.

#### Hinweis:

In der **Literatur wird die Entscheidung kritisiert**, weil eine Veranstaltung mit etwa 2 600 Mitarbeitern nicht privat veranlasst sein könne. Der Gesellschafter-Geschäftsführer werde kaum 2 600 Mitarbeiter – die er überwiegend nicht kennen dürfte – aus außerbetrieblichen Gründen einladen. Trotz dieser Kritik in der Literatur muss unter Zugrundelegung der Entscheidung davon ausgegangen werden, dass der Hinweis auf den Geburtstag des Gesellschafter-Geschäftsführers das nicht unerhebliche Risiko einer verdeckten Gewinnausschüttung begründet. Wird dagegen eine solche Einladung zumindest äußerlich nicht mit einem „steuerschädlichen“ Anlass verbunden und von der GmbH selbst ausgesprochen, so bestehen gute Aussichten auf die Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Kosten. Im konkreten Fall sollte im Vorfeld - steuerlicher Rat eingeholt werden.

### c) Angemessenheit der Geschäftsführervergütungen bei Mehrfachbeschäftigung

In einer Entscheidung vom 26.5.2004 (Aktenzeichen I R 92/03, BFH/NV 2005, 77) hat der Bundesfinanzhof seine jüngere Rechtsprechung zur Zulässigkeit von Mehrfachbeschäftigungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers fortgeführt.

Im Urteilsfall sollten die Geschäftsführer der GmbH nach dem Anstellungsvertrag **ihre ganze Arbeitskraft zur Verfügung** stellen. Die Übernahme einer anderweitigen Tätigkeit sowie die Beteiligung an einem Unternehmen des gleichen Geschäftszweiges sollten ihnen während des Dienstverhältnisses nicht gestattet sein. Dennoch übernahmen die Geschäftsführer ab einem bestimmten Zeitpunkt auch Geschäftsführungstätigkeiten anderer GmbH.

Streitig war, ob es sich bei den Vergütungen insoweit um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, als die Geschäftsführer entsprechende zusätzliche Vergütungen von den anderen GmbH bezogen haben. Der **Bundesfinanzhof hat im Grundsatz eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint**, aber zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Der Bundesfinanzhof konnte anhand der Feststellung des Finanzgerichts nicht entscheiden, ob die Gehälter der Geschäftsführer auf Grund ihrer Paralleltätigkeit noch angemessen sind.

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass bei Aufnahme einer zusätzlichen Geschäftsführertätigkeit eine **Gehaltsanpassung nicht allein deshalb** vorzunehmen ist, weil sich die bisherige „Parität zwischen Leistung und Gegenleistung“ verschiebe. Solange die gezahlten Geschäftsführervergütungen nach ihrer Höhe im Rahmen der gebotenen Bandbreitenbetrachtung angemessen seien, müsse – so der Bundesfinanzhof – die Änderung der „Parität“ nicht zwangsläufig zu einer „Disparität“ und damit einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Eine Anpassungsverpflichtung nur auf Grund der Aufnahme einer weiteren Tätigkeit bestehe nicht. Gegen eine verdeckte Gewinnausschüttung spricht insbesondere, wenn sich die zusätzlichen Geschäftsführertätigkeiten bei den anderen Gesellschaften für die GmbH als vorteilhaft erweisen.

#### Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit der Entscheidung seine Rechtsprechung, nach der ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer Gesellschaft bei der Bemessung eines Geschäftsführergehalts die Tätigkeit des Geschäftsführers für andere Unternehmen regelmäßig mindernd berücksichtigen wird, da ein für mehrere Unternehmen tätiger Geschäftsführer naturgemäß nicht jedem einzelnen dieser Unternehmen seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen kann. Auf der anderen Seite wird eine (vollständige oder teilweise) Nichtberücksichtigung anderweitiger Tätigkeiten jedoch dann in Betracht kommen, wenn gerade die anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen. Die **Darlegungslast liegt insoweit bei der Gesellschaft**.

### d) Wertpapier-Risikogeschäfte einer GmbH grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung

Mit seiner Entscheidung vom 31.3.2004 (Aktenzeichen I R 83/03, DStR 2004, 1519) hat der Bundesfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, ob **Wertpapier-Risikogeschäfte** einer GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Klägerin war im Streitfall eine GmbH, die sich mit der Herstellung und dem Vertrieb verschiedener Produkte beschäftigte. In einer Gesellschafterversammlung wurde beschlossen, dass die GmbH von den beiden Gesellschaftern 43 000 Aktien der börsennotierten X-AG ankauft. Der Grund für den Ankauf der Aktien lag darin, dass die GmbH ihre bereits vorhandene Beteiligung auf eine Schachtelbeteiligung in Höhe von 10 % aufstocken wollte. Zu einem späteren Bilanzstichtag war der Kurswert der Aktien gesunken, so dass die GmbH die Aktien abschreiben musste und hieraus einen Verlust realisierte. Etwa zwei Jahre später kauften die Gesellschafter das Aktienpaket zu dem dann noch immer verminderten Kaufpreis zurück. Streitig war, ob in der Wertminderung und den Zinsaufwendungen eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen ist.

Der **Bundesfinanzhof hat eine verdeckte Gewinnausschüttung verneint**. Zur Begründung hat er zunächst ausgeführt, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Daher sind die realisierten Kursverluste grundsätzlich als Betriebsausgaben zu behandeln. Dennoch sei es in Ausnahmefällen denkbar – so der Bundesfinanzhof – dass

Wertpapier-Risikogeschäfte zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Grundsätzlich ist es die **freie unternehmerische Entscheidung der Kapitalgesellschaft**, ein solches Wertpapier-Risikogeschäft zu tätigen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung sei regelmäßig auch deshalb zu verneinen, weil die verlustbringende Veräußerung zu keinem Bezug beim Gesellschafter führe.

Mit freundlichen Grüßen

**Löhnert & Ehni**

Wirtschaftsprüfer Steuerberater