

### Für Sie im Monat Juni 2005 gelesen:

- Für alle Steuerpflichtigen
  - Für Unternehmer und Freiberufler
  - Für Personengesellschaften
  - Für Arbeitnehmer
  - Für Bezieher von Kapitaleinkünften
  - Für Hauseigentümer
- 

### Für alle Steuerpflichtigen

#### Gesetzentwürfe zu den Ergebnissen des „Jobgipfels“

Zur Umsetzung der Beschlüsse des Jobgipfels am 4.5.2005 hat die Bundesregierung zwei Gesetzentwürfe beschlossen. Hinsichtlich der Unternehmensnachfolge liegt daneben ein konkurrierender Gesetzentwurf des Freistaates Bayern vor. Wegen der politischen Verhältnisse ist derzeit allerdings fraglich, ob mit einer vergleichsweise zügigen Umsetzung dieser Vorhaben zu rechnen ist.

#### a) Entwurf eines „Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen“

Der Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen sieht insbesondere folgende Maßnahmen vor:

- Der **Körperschaftsteuertarif**, der insbesondere für GmbH gilt, soll **ab 2006 von derzeit 25 % auf dann 19 %** abgesenkt werden. Damit würde die Gesamtbelastung einschließlich Gewerbesteuer von derzeit knapp unter 40 % auf dann etwa 33 % absinken.
- Die **Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb**, die insbesondere Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personengesellschaften zugute kommt, soll geringfügig angehoben werden. Im Ergebnis wird die Belastung mit Gewerbesteuer bis zu einem Hebesatz von ca. 379 % neutralisiert.

Hinweis:

Die geplanten Maßnahmen führen im Ergebnis dazu, dass im Falle einer Gewinnthesaurierung die Kapitalgesellschaft steuerlich deutlich günstiger behandelt wird als eine vergleichbare Personengesellschaft. Diese Besserstellung der Kapitalgesellschaft gilt auch noch im Falle einer teilweisen Ausschüttung von Gewinnen. Die Auswirkungen einer Umsetzung dieser Gesetzespläne sollten für den Einzelfall sehr genau untersucht werden, um möglicherweise angezeigte Änderungen der Unternehmensrechtsform oder der Rechtsformgestaltung zu prüfen.

Der Verlustvortrag soll ab einem Sockelbetrag von 1 Mio. € (bei zusammen veranlagten Ehegatten: 2 Mio. €) von bislang 60 % auf ab dem Jahr 2006 dann 50 % des verbleibenden Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustabzugsjahres begrenzt werden (sogenannte **Mindestbesteuerung**). Dies führt dazu, dass steuerliche Verluste zeitlich nur noch weiter gestreckt mit Gewinnen verrechnet werden können. Im Ergebnis verstärkt sich der Druck auf eine frühzeitige Ergebnisplanung und die Prüfung von Strategien zur Vermeidung steuerlich nicht ausgleichsfähiger Verluste.

Gewinne, die bei der **Veräußerung von betrieblichen Grundstücken und Gebäuden** entstehen, sollen unter bestimmten Bedingungen für einen Zeitraum von drei Jahren (Kaufvertragsabschluss in 2006, 2007 oder 2008) nur zur Hälfte der Besteuerung unterliegen. Dies soll einen Anreiz schaffen, nicht betriebsnotwendiges Vermögen zu veräußern und damit Eigenkapital freizusetzen. Voraussetzung dieser befristeten Begünstigung soll insbesondere sein, dass es sich um Grundstücke handelt, die zum Zeitpunkt der Veräußerung mehr als zehn Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens gehört haben und die Veräußerung nicht im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder einer Umwandlung steht.

Für „Steuerstundungsmodelle“ (nicht nur geschlossene **Anlagefonds**), die vor allem darauf abzielen, als **Steuersparmodell** ihren Anlegern Verluste zuzuweisen, soll eine **Verlustabzugsbeschränkung** eingeführt werden dergestalt, dass solche Verluste nicht unmittelbar mit anderen Einkünften, sondern nur mit positiven Ergebnissen in **kommenden Jahren** aus **derselben** Einkunftsquelle verrechnet werden können. Hiervon betroffen sind insbesondere Film- und andere Medienfonds, Wertpapierhandelsfonds, aber auch z.B. Windkraftfonds. Nach dem Gesetzentwurf soll ein schädliches Steuerstundungsmodell dann vorliegen, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies soll dann der Fall sein, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzeptes die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.

Hinweis:

Nach dem von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf (Stand 6.5.2005) soll die Neuregelung für Steuerstundungsmodelle gelten, „denen der Steuerpflichtige nach dem 4.5.2005 beigetreten ist oder für die nach dem 17.3.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde“. Ob die geplante Regelung Gesetz wird und ob die vorgesehene äußerst restriktive Regelung zur erstmaligen Anwendung so Gesetz wird, bleibt abzuwarten. Jedoch ist bei Anlageentscheidungen aktuell sehr sorgfältig zu prüfen, ob die mögliche Gesetzesänderung auf das angebotene Anlageprodukt Auswirkungen hat bzw. wie hoch die Risiken sind.

## **b) Entwurf eines „Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge“**

Mit dem Gesetz zur Sicherung der Unternehmensnachfolge wird bezweckt, die Generationenfolge in mittelständischen Unternehmen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu entlasten unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen von den Nachfolgern fortgeführt wird. Im Grundsatz soll die anfallende **Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren zinslos gestundet** werden und die **gestundete Steuer soll in zehn Jahresraten erlöschen**. Eingeschränkt ist diese Begünstigung auf begünstigtes Vermögen bis zu einem Wert von 100 Mio. €. Diese geplante Regelung soll für alle Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer nach dem 31.12.2005 entsteht. Die Stundung endet grundsätzlich mit einer vorzeitigen „schädlichen Verwendung“ (z.B. Veräußerung, Betriebsaufgabe) von begünstigtem Vermögen. Wenn der Wert des übergehenden begünstigten Vermögens 100 Mio. € übersteigt, gelten Sonderregelungen.

Wichtig ist allerdings, dass **nur sogenanntes „Produktivvermögen“ unter diese Begünstigung fallen soll**. Hierzu zählt grundsätzlich Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen und der Ausübung eines freien Berufs dienendes Vermögen. Nicht als produktives Vermögen nennt der Gesetzentwurf dagegen Geld und Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten, Wertpapiere, an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligungsquote bis zu 25 %.

Darüber hinaus ist geplant, die Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % genauso vorzunehmen wie Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer Personengesellschaft. Das sogenannte **Stuttgarter Verfahren**, welches insbesondere ertragsstarke Kapitalgesellschaften deutlich höher bewertete als vergleichbare Personengesellschaften, käme damit nicht mehr zur Anwendung.

## Hinweis:

Soweit im Sinne des Gesetzentwurfs in größerem Umfang nicht produktives Vermögen vorliegt, kann die derzeit noch geltende Vergünstigung unter Umständen günstiger sein als die geplante Neuregelung. Dies muss für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden. Insgesamt müssen derzeit anstehende Vermögensübertragungen auf die nächste Familiengeneration jedenfalls daraufhin überprüft werden, ob nicht besser die Übertragung erst im Jahr 2006 erfolgt und damit unter Umständen die derzeit diskutierte Neuregelung genutzt werden kann. Eine Unsicherheit birgt allerdings die ausstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertungsmethoden für die einzelnen Vermögensarten.

## 2. Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Erstmalige Anwendung der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit von Zahlungen bei langfristiger Nutzungsüberlassung und Einbeziehung eines Damnums bzw. Disagios

Wie im Mandanten-Rundschreiben 1/2005 berichtet, hat der Gesetzgeber die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, wonach insbesondere im Voraus oder in einem Einmalbetrag gezahlte Erbbauzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Kalenderjahr der Zahlung sofort abziehbar waren, durch eine Gesetzesänderung gekippt. Nach der gesetzlichen Neuregelung sind insbesondere bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung **im Voraus geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen, für den die Vorauszahlung vereinbart ist**. Ausgenommen von dieser gesetzlichen Regelung sind Nutzungsüberlassungen bis zu fünf Jahren, wenn kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt.

Dagegen wird dem **Leistungsempfänger** - 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.

Wie nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 5.4.2005 (Aktenzeichen IV A 3 - S 2259 - 7/05) klarstellte, ist diese Gesetzesänderung im Hinblick auf Erbbauzinsen und andere Entgelte für die Nutzung eines Grundstücks erstmals für solche Vorauszahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2003 geleistet wurden und in allen übrigen Fällen für Vorauszahlungen ab dem Veranlagungszeitraum 2005. Auf Grund der missglückten Anwendungsregelung ist aber in letztgenannten Fällen - nach Aussage der Verwaltung auf Antrag des Steuerpflichtigen - auch eine Anwendung der neuen Gesetzesvorschriften bereits für den Veranlagungszeitraum 2004 möglich, was in Einzelfällen vorteilhaft sein kann.

Weiterhin führt die Finanzverwaltung aus, dass die Neuregelung nicht auf ein **Damnum oder Disagio** angewendet werden soll, das vor dem 1.1.2006 abgeflossen ist. Insoweit gilt die bisherige - regelmäßig für den Steuerpflichtigen günstige - Verwaltungsauffassung fort.

## 3. Bundesverfassungsgericht: Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge sind um Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen

Kindergeld bzw. ein Kinderfreibetrag wird bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Bedingungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte des Kindes eine bestimmte Grenze nicht überschreiten. Diese Einkunftsgrenze liegt seit dem Jahr 2004 bei 7 680 € pro Jahr.

Nach der bisherigen Rechtsprechung wurde diese Einkunftsgrenze des Kindes anhand der steuerlich zu ermittelnden Einkünfte festgestellt. Das **Bundesverfassungsgericht** hat nun mit Urteil vom 11.1.2005 (Aktenzeichen 2 BvR 167/02) festgestellt, dass vom Arbeitslohn des Kindes abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge mindernd zu berücksichtigen sind**, da nur der verbleibende

Nettobetrag zum Unterhalt des Kindes beitragen kann. Dies führt dazu, dass sich der Kreis der Steuerpflichtigen, die Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhalten, erweitert. Im Einzelfall ist auch zu prüfen, ob diese günstige Rechtsprechung auch in bereits abgelaufenen Veranlagungszeiträumen noch zur Anwendung kommen kann.

#### **Hinweis:**

Wichtig ist allerdings, dass es sich bei dem Betrag in Höhe von 7 680 € um einen Grenzbetrag handelt, d.h. wird dieser auch nur geringfügig überschritten, so entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Aus diesem Grunde ist es sehr wichtig, zu überprüfen, welche Einkünfte des Kindes insoweit berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen sind zunächst alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Zu beachten ist, dass Lohneinkünfte zwar um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemindert werden, dieser aber von 1 044 € auf 920 € im Jahr herabgesetzt wurde. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400-Euro-Job und steuerfreie Bezüge, wie z.B. Arbeitslosengeld, Mutterschaftsgeld oder auch steuerfreie Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen wie Zuschüsse nach dem BAföG (nicht: Darlehen). Im Einzelnen sollte wegen der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen steuerlicher Rat eingeholt werden.

#### **4. Bundesverfassungsgericht: Begrenzung der steuerlichen Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender verfassungswidrig**

Nach dem Einkommensteuergesetz in der für die Jahre 1997 bis 1999 geltenden Fassung konnten Alleinerziehende ihre erwerbs- oder krankheitsbedingten **Kinderbetreuungskosten** bis zu einem bestimmten Höchstbetrag als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd geltend machen. Dies galt allerdings nur unter der Maßgabe, dass die zumutbare Belastung, die sich als fester Prozentsatz der Einkünfte berechnet, überschritten wurde.

Das BVerfG hat nun mit Beschluss vom 16.3.2005 (Aktenzeichen 2 BvL 7/00) festgestellt, dass diese Regelung nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Vielmehr ist **keine Kürzung um die zumutbare Belastung** vorzunehmen. In allen betroffenen verfahrensrechtlich noch offenen Einkommensteuerveranlagungen kann mit Hinweis auf diesen Beschluss eine Änderung der Veranlagung erfolgen.

#### **5. Zahlung von Schulgeld an ausländische Schulen steuerlich absetzbar?**

Den Eltern entstehende Aufwendungen für den Schulbesuch der Kinder sind grundsätzlich durch 7 die Kinderfreibeträge und das Kindergeld abgegolten. Darüber hinaus wird ein Ausbildungsbedarf nur beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen steuerlich berücksichtigt.

##### **a) Ausbildungsfreibetrag**

Zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden Kindes kann ein 8 Ausbildungsfreibetrag in Höhe von 924 € je Kalenderjahr abgezogen werden. Das gilt aber nur, wenn das Kind **auswärtig untergebracht** und **volljährig** ist, sowie wenn der Steuerpflichtige für das Kind einen Anspruch auf Kinderfreibetrag bzw. auf einen Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf oder Kindergeld hat. Der Ausbildungsfreibetrag mindert sich bei Einkünften oder Bezügen des Kindes ab einer bestimmten Höhe. Bei im Ausland untergebrachten Kindern wird der Freibetrag den Verhältnissen des ausländischen Staates entsprechend gemindert. Auf die **Höhe** der entstandenen Aufwendungen kommt es nicht an, Voraussetzung ist lediglich, dass überhaupt Aufwendungen für die Berufsausbildung des auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes entstehen.

##### **b) Schulgeld**

Zahlungen eines Steuerpflichtigen für den Schulbesuch eines Kindes sind ebenfalls nur unter 9 bestimmten Voraussetzungen abziehbar. Und zwar muss der Steuerpflichtige für das Kind einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten. Die Zahlungen sind außerdem nur zum Teil berücksichtigungsfähig. Denn zunächst ist aus den Zahlungen das Entgelt für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung herauszurechnen. Von dem Restbetrag sind 30 % steuerlich abziehbar.

#### Hinweis:

Unter bestimmten Voraussetzungen können auch Leistungen von Eltern an einen Förderverein, der diese satzungsgemäß zur Deckung der Betriebskosten an den Schulträger weiterleitet, steuerlich anerkannt werden, so jedenfalls die Oberfinanzdirektion Koblenz (Verfügung vom 10.12.2003, Aktenzeichen S 2221 A -St 32 3).

Wichtig ist, dass nach dem Gesetz nur Zahlungen an bestimmte, **inländische Privatschulen** anerkannt werden. Es muss sich um staatlich genehmigte oder erlaubte oder förmlich anerkannte Ersatz- oder Ergänzungsschulen handeln. Beispielsweise wurden Zahlungen an folgende Schulen steuerlich **nicht anerkannt**:

- Fachhochschulen (FG Rheinland-Pfalz vom 17.3.1995, Aktenzeichen 3 K 2352/94),
- private Hochschulen ohne ausreichende Genehmigung (Bundesfinanzhof vom 5.11.2002, Aktenzeichen IX R 32/02),
- nicht ausreichend genehmigte/anerkannte „Europäische Schulen“ im Inland (Bundesfinanzhof vom 16.12.1998, Aktenzeichen X R 3/98),
- Privatschule im Ausland (Großbritannien; Bundesfinanzhof vom 11.6.1997, Aktenzeichen X R 74/95).

Dagegen hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.12.2004 (Aktenzeichen XI R 32/03) entschieden, dass das Schulgeld für eine von der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder **anerkannte** deutsche Schule im Ausland als Sonderausgabe abziehbar ist. Nicht abziehbar sind nach diesem Urteil dagegen die Aufwendungen für Schulbücher, kostenpflichtige Kurse und Klavierunterricht an der deutschen Schule, da derartige Kosten auch an staatlichen inländischen Schulen anfallen können.

#### Hinweis:

Ob die grundsätzliche Bevorzugung inländischer Schulen dem Recht der Europäischen Gemeinschaft entspricht, ist nach Auffassung des Finanzgerichts Köln fraglich. Es legte deshalb dem Europäischen Gerichtshof die Frage vor, ob es europäischen Freiheiten widerspricht, dass Schulgeldzahlungen an bestimmte deutsche Schulen, nicht aber Zahlungen an Schulen im übrigen Gemeinschaftsgebiet einkommensteuerermindernd berücksichtigt werden können (Beschluss vom 27.1.2005, Aktenzeichen 10 K 7404/01; Aktenzeichen des Europäischen Gerichtshofs: C-76/05). Wie der Europäische Gerichtshof entscheiden wird, ist zurzeit nicht absehbar. Es sollte überlegt werden, ob entsprechende Zahlungen steuerlich geltend gemacht werden und ablehnende Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

## 6. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Visier des Europäischen Gerichtshofs

Das deutsche Steuerrecht kennt ebenso wenig wie das Steuerrecht der meisten anderen EU-Mitgliedsländer die Möglichkeit der steuermindernden **Verrechnung von im Ausland über Tochterkapitalgesellschaften erwirtschafteten Verlusten mit im Inland erzielten Gewinnen**. Schon im rein deutschen Inlandsfall bedarf die Verlustnutzung einer besonderen Gestaltung, d.h. der Errichtung einer sogenannten Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft.

Diese bislang unverrückbar scheinenden Grundsätze der Verlustberücksichtigung könnten nun aber

durch das anstehende Urteil des Europäischen Gerichtshofs in dem Verfahren „Marks & Spencer“ erschüttert werden. Verfahrenstechnisch steht dieses Verfahren kurz vor seinem Abschluss. Der Generalanwalt beim Europäischen Gerichtshof hat am 7.4.2005 seine Schlussanträge gestellt.

In dem dem Verfahren zugrunde liegenden - äußerst komplexen - Sachverhalt geht es darum, dass die englische **Marks & Spencer plc.** als Konzernmutter über Tochterkapitalgesellschaften in Deutschland, Belgien und Frankreich erhebliche Verluste erlitten hat. Marks & Spencer stellte daraufhin bei den britischen Finanzbehörden den Antrag auf Verrechnung dieser Verluste mit den Gewinnen britischer Tochtergesellschaften, da es nach britischem Recht zumindest jeder britischen (inländischen) Gesellschaft erlaubt ist, ihre Verluste auf eine andere britische (inländische) Gesellschaft desselben Konzerns zu übertragen. Die britische Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag unter Hinweis auf den Gesetzeswortlaut ab, wonach die Regelung nur für inländische Tochtergesellschaften gelte. Der von Marks & Spencer daraufhin angerufene High Court of Justice legte im Wege des Vorabentscheidungsersuchens dem Europäischen Gerichtshof die Frage vor, **ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sei, wenn der Verlustabzug auf inländische Tochtergesellschaften beschränkt werde.**

Der Generalanwalt führt zu dieser Frage - verkürzt dargestellt - insbesondere Folgendes aus:

- Grundsätzlich ist einerseits die Beschränkung der Verlustverrechnung auf inländische Tochtergesellschaften geeignet, die Niederlassungsfreiheit zu verletzen; auch erhebliche Haushaltsrisiken der Mitgliedstaaten sind in diesem Zusammenhang unbeachtlich.

- Grundsätzlich ist es aber andererseits nicht Ziel des Gemeinschaftsrechts, einheitliche Regelungen für unterschiedliche Niederlassungsformen vorzusehen.
- Problematisch ist danach nur, wenn der Standort (In- oder Ausland) die Verlustverrechnung determiniert.
- Zugleich muss der Gefahr begegnet werden, dass Verluste doppelt (nämlich im Staat der Mutter- und dem der Tochtergesellschaft) genutzt werden.
- Erforderlich ist eine Erfassung der ausländischen Verluste im Ergebnis daher nur dann, wenn sie im Ausland nicht Gegenstand einer ähnlich günstigen Regelung („gleichwertige steuerliche Behandlung“) sind.

Aus diesen doch vielschichtigen Erwägungen des Generalanwalts wird nun einerseits in der Fachliteratur gefolgert, dass die europaweite Verlustverrechnung kommen wird. Dem wird andererseits entgegengehalten, dass bei Abstellen des Europäischen Gerichtshofs auf eine „gleichwertige steuerliche Behandlung“ eine Verpflichtung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung bereits dann ausgeschlossen wäre, wenn im Staat der Tochtergesellschaft eine wie auch immer geartete Verlustberücksichtigung, z.B. durch einen Verlustvortrag, möglich wäre.

#### **Hinweis:**

Es darf gespannt verfolgt werden, wie der Europäische Gerichtshof voraussichtlich Ende 2005 entscheiden wird. Die Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht sind derzeit noch äußerst ungewiss. Jedoch ist im Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob einschlägige Steuerbescheide mit Hinweis auf dieses anhängige Verfahren verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.



---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

### **1. Voller Vorsteuerabzug bei Bewirtungskosten**

Seit 2003 sind nach deutschem Recht 30 % der Bewirtungskosten bei der Einkommensteuer und 11 die darauf entfallende Vorsteuer bei der Umsatzsteuer nicht mehr abzugsfähig. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 10.2.2005 (Aktenzeichen V R 76/03) entschieden, dass eine Einschränkung der umsatzsteuerlichen Abzugsfähigkeit den europäischen Richtlinien widerspricht. An diese ist der jeweilige nationale Gesetzgeber gebunden. Der **Vorsteuerabzug von Bewirtungskosten** soll deshalb in vollem Umfang zulässig sein.

### Hinweis:

In ausreichend lohnenden Fällen sollte geprüft werden, ob auch für die Vergangenheit die bisher noch nicht abgezogene Vorsteuer noch geltend gemacht werden kann. Oft werden die Umsatzsteuerfestsetzungen auch für bestimmte zurückliegende Jahre noch nicht bestandskräftig und damit noch änderbar sein.

Das Urteil des Bundesfinanzhofs betrifft jedoch nur den Umfang des Vorsteuerabzugs.

**Einkommensteuerrechtlich** dürfen auch weiterhin nur 70 % der aus geschäftlichem Anlass entstandenen Bewirtungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Zu beachten ist, dass die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit voraussetzt, dass bestimmte Aufzeichnungspflichten erfüllt werden. So sind schriftlich Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer, Anlass der Bewirtung und die Höhe der Aufwendungen zu machen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, fordert die Finanzverwaltung darüber hinaus eine Rechnung, die maschinell erstellt und registriert ist.

## 2. Aktuelle Hinweise zur Rückstellungsbildung

### a) Grundsätze

Rückstellungen nehmen künftige Risiken vorweg. Rückstellungen sind in der **Handelsbilanz** insbesondere zu bilden für am Bilanzstichtag bestehende Ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (z.B. ein drohender Verlust aus einem noch nicht abgewickelten Auftrag) und darüber hinaus für bestimmte im abgelaufenen Geschäftsjahr unterlassene Instandhaltungen. Die handelsrechtlichen Möglichkeiten einer Rückstellungsbildung sind steuerrechtlich allerdings stark eingeschränkt, vor allem sind Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften **steuerrechtlich** nicht zulässig.

Rückstellungen werden handels- und steuerrechtlich **gewinnmindernd** auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Die spätere Inanspruchnahme des Kaufmanns wird dann erfolgsneutral gegen die gebildete Rückstellung verrechnet.

Nach den handels- und steuerrechtlichen Regelungen ist eine **Rückstellung für eine Ungewisse Verbindlichkeit** unter folgenden Voraussetzungen zwingend zu bilden:

- am Bilanzstichtag liegt eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten oder eine öffentlichrechtliche Verpflichtung vor,
- die Verpflichtung ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich bereits verursacht,
- es ist mit der künftigen Inanspruchnahme aus der Verpflichtung zu rechnen und
- die künftigen Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut.

### Hinweis:

Soweit Spielräume bei der Beurteilung der Rückstellungsvoraussetzungen vorliegen, sind Rückstellungen ein vorzügliches Mittel der Bilanzpolitik, erlauben also in Grenzen eine Beeinflussung

des ausgewiesenen Gewinns, des Bilanzbildes und eine zumindest vorübergehende Minderung der Steuerlast.

Im Rahmen der Bilanzerstellung sollten insbesondere die steuerrechtlichen Spielräume möglichst weitgehend ausgenutzt werden, um steuerliche Vorteile zu erlangen. Hierzu folgende aktuelle Hinweise:

## **b) Rückstellungen für die zukünftige Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen**

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich besteht die Verpflichtung zur Aufbewahrung bestimmter Geschäftsunterlagen, wie Handelsbücher, Handelsbriefe, Buchungsbelege, Personalunterlagen usw., und dies zum Teil über einen langen Zeitraum von sechs bis zehn Jahren. Hieraus erwachsen dem Kaufmann nicht unerhebliche Kosten z.B. für den Lagerraum. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 19.8.2002 (Aktenzeichen VIII R 30/01) handelt es sich insoweit um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung, die zur Bildung einer Rückstellung für Ungewisse Verbindlichkeiten verpflichtet.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat sich allerdings nicht abschließend zur Höhe der zu bildenden Rückstellung geäußert. Anzusetzen ist der voraussichtliche Erfüllungsbetrag, wobei allerdings nur Kosten für die gesetzlich aufbewahrungspflichtigen Unterlagen angesetzt werden dürfen und nicht etwa für die Aufbewahrung solcher Unterlagen, die freiwillig aufbewahrt werden. Die anzusetzenden Kosten ergeben sich etwa aus den Raumkosten (Mietaufwendungen oder Abschreibungen, Kosten für Heizung/Lüftung, Abschreibung der Einrichtung, wie Regale, Personalkosten für Hausmeister und Reinigung) und der Kosten für die Vorhaltung von EDV-Geräten zur Lesbarmachung von Datenträgern oder Personalkosten für die Ein- und Auslagerung der Unterlagen). In der Vergangenheit unterlassene Rückstellungen sind in der ersten noch offenen Bilanz gewinnmindernd einzustellen.

Insoweit hat die Oberfinanzdirektion Münster mit Kurzinformation Nr. 5/2005 vom 21.1.2005 klargestellt, dass der Rückstellungsbetrag nicht auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist, so dass sich ein höherer Rückstellungsbetrag und damit eine größere Gewinnminderung im Jahr der Rückstellungs-bildung ergibt.

## **c) Pauschale Gewährleistungsrückstellungen in der Bauwirtschaft**

Unter den unter Tz. 12 genannten Voraussetzungen können **Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen** gebildet werden, mit denen das Risiko künftiger Belastungen durch kostenlose Nacharbeiten, durch Ersatzlieferungen oder aus Minderungen oder Schadensersatzleistungen wegen Nichterfüllung auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Gewährleistungen erfasst werden.

Derartige drohende Belastungen können für den Einzelfall ermittelt und als Rückstellung berücksichtigt werden. Möglich ist aber auch, aus den Erfahrungen der Vergangenheit einen **Pauschalsatz** abzuleiten, z.B. bezogen auf den getätigten Umsatz.

Die Oberfinanzdirektion Koblenz hat in der Verfügung vom 12.5.2004 (Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 009/04, S 2137 A) für die Bauindustrie Folgendes festgestellt: Aus der Praxis, dass bei Aufträgen vielfach **Sicherheitseinbehalte** von bis zu 5 % der Bausumme vereinbart werden, können keine Rückschlüsse auf die tatsächlich erbrachten oder künftig zu erbringenden Garantieleistungen gezogen werden. Die Finanzverwaltung lehnt insoweit auch eine pauschale Rückstellung in Höhe von 2 % bis 3 % der Bausumme ab. Vielmehr wird ein **Nachweis nach den individuellen Verhältnissen**, wie der speziellen Branche (Hoch- oder Tiefbau), den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und den Erfahrungen aus der Vergangenheit verlangt.

In diesem Zusammenhang ist allerdings das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts Brandenburg vom 14.1.2004 (Aktenzeichen 2 K 2190/02) bedeutsam: Und zwar wurde entschieden, dass ein Bauunternehmen, das in den zu beurteilenden Veranlagungszeiträumen lediglich an fünf Großaufträgen tätig gewesen ist, Pauschalrückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen in Höhe von 1 % des garantiebehafteten Umsatzes bilden durfte. Nach Ansicht des Gerichtes bergen Großaufträge, insbesondere wenn sie in der Anfangsphase der betrieblichen Tätigkeit übernommen werden, erfahrungsgemäß ein größeres Risiko der Inanspruchnahme als kleinere Bauprojekte.

#### **d) Rückstellung für die Beseitigung von Windkraftanlagen**

Zukünftiger Aufwand aus einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung kann nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erst dann mittels einer Rückstellung berücksichtigt werden, wenn die zuständige Aufsichtsbehörde Kenntnis vom Eintreten der Voraussetzungen für die Beseitigungspflicht und von der hinreichend konkretisierten Verpflichtung hat. Hieran fehlt es z.B. dann, wenn eine Verunreinigung des Bodens auf dem betrieblichen Grundbesitz, die beseitigt werden muss, zwar dem Steuerpflichtigen, aber eben noch nicht der zuständigen Aufsichtsbehörde bekannt ist.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte nun den Fall zu beurteilen, ob dann, wenn in den **Nebenbestimmungen einer Baugenehmigung** für eine Windkraftanlage ausdrücklich eine **Beseitigungspflicht** nach Einstellung der Stromerzeugung enthalten ist, bereits eine hinreichende Konkretisierung der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegeben ist. Mit rechtskräftigem Urteil vom 13.1.2005 (Aktenzeichen 6 K 1075/01) bejahte das Finanzgericht diese Frage, so dass mit der Rückstellungsbildung für die Kosten der Beseitigung der Anlage bereits im ersten Betriebsjahr begonnen werden kann.

Hinweis:

Dieses Urteil dürfte sich auch auf andere vergleichbare Fälle übertragen lassen.

#### **e) Rückstellungen für Mehrsteuern infolge einer steuerlichen Außenprüfung**

Werden von der Finanzverwaltung die steuerlichen Verhältnisse im Rahmen einer Betriebsprüfung 16 überprüft, so bedeutet dies für den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht nur eine hohe zeitliche und organisatorische Belastung, sondern vielfach auch steuerliche Mehrbelastungen. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 27.11.2001 (Aktenzeichen VIII R 36/00) nochmals klargestellt, dass aufwandswirksame Rückstellungen für zu erwartende Mehrsteuern erst dann gebildet werden dürfen, wenn eine bestimmte Sachbehandlung durch den Prüfer aufgegriffen und beanstandet wird.

Das entspricht dem Grundsatz, dass bei öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen die verpflichtungsbegründenden Tatsachen den Fachbehörden bekannt sein müssen und deren Aufdeckung unmittelbar bevorstehen muss. Nicht ausreichend ist dagegen die allgemeine Erfahrung, dass Betriebsprüfungen zu Mehrsteuern führen werden.

Hinweis:

In der Handelsbilanz kann abweichend von der steuerlichen Gewinnermittlung aber auch eine Pauschalrückstellung für drohende Betriebsprüfungsrisiken gebildet werden. Dieses Instrument kann nicht nur als Instrument der Bilanzpolitik eingesetzt werden, sondern trägt auch zu einer zeitlichen Verstetigung des Ergebnisses bei.

### **3. Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen**

Nach den Vorgaben des Einkommensteuer- und des Umsatzsteuergesetzes sind für Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2005 Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung an das Finanzamt zu übermitteln. Eine Abgabe weiterhin in herkömmlicher Form (auf Papier oder per Telefax) soll nur zur Vermeidung unbilliger Härten im Einzelfall auf Antrag durch die Finanzämter zugelassen werden.

Auf diese Gesetzesänderung haben sich die Steuerpflichtigen überwiegend eingestellt, wobei die elektronische Übermittlungsform durchaus auch Vorteile in der Handhabung mit sich bringt. Nach wie vor stößt aber gerade bei kleineren Unternehmen die elektronische Übermittlungsform auf Schwierigkeiten oder Ablehnung.

Die Finanzverwaltung musste nun eingestehen, dass die erfolgte Gesetzesänderung unzureichend war und vielmehr auch die Abgabe in Papierform weiterhin die gesetzlichen Vorschriften erfüllt. So hat jedenfalls das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen mit Schreiben vom 1.4.2005 (Aktenzeichen S 0061 -65-V1) klargestellt, dass Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen bis auf weiteres in Papierform abgegeben werden können und Sanktionen (Schätzung, Verspätungszuschlag und Zwangsgeld) unzulässig sind. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 28.4.2005 (Aktenzeichen IV A 7 - S 0321 - 34/05) ist die Übermittlung in Papierform zumindest für alle bis zum 31.5.2005 endenden Anmeldungs- bzw. Voranmeldungszeiträume zulässig.

#### 4. Erste Entscheidung zur EDV-Außenprüfung

18 Die Finanzverwaltung hat seit einer Gesetzesänderung 2002 das Recht, die mit Hilfe eines EDV-Systems erstellte Buchführung des Steuerpflichtigen durch Datenzugriff zu prüfen. Dieses **Recht auf Datenzugriff** umfasst alle steuerlich relevanten Daten, die beim Steuerpflichtigen in digitaler Form vorhanden sind. Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach dem Gesetz drei Möglichkeiten zur Verfügung. Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht in ihrem pflichtgemäßen Ermessen. Falls erforderlich, kann sie auch mehrere Möglichkeiten in Anspruch nehmen:

a) Die Finanzverwaltung hat das Recht, selbst **unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem** dergestalt **zuzugreifen**, dass sie in Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die vom Steuerpflichtigen oder von einem beauftragten Dritten eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen (Daten) nutzt (unmittelbarer Datenzugriff).

- Sie kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um den **Nur-Lesezugriff** durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff).
- Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen auf einem maschinell verwertbaren **Datenträger zur Auswertung überlassen** werden (Datenträgerüberlassung).

Die **Zulässigkeit dieser digitalen Außenprüfung** wurde nun erstmals von dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 20.1.2005 (Aktenzeichen 4 K 2167/04) bestätigt. Im Urteilsfall verlangte der Prüfer die Sachkonten auf CD-ROM, wogegen sich der Steuerpflichtige mit dem Argument wehrte, dass die angeforderten Konten nicht übermäßig umfangreich seien und damit die Vorlage der Konten in Papierform weniger belastend sei. Das Finanzgericht gab der Finanzverwaltung Recht.

#### Hinweis:

Auch wenn derzeit die Finanzverwaltung noch nicht flächendeckend von dem Recht des digitalen

Datenzugriffs Gebrauch macht, muss damit zukünftig gerechnet werden. Es ist dringend anzuraten, sich hierauf mit Unterstützung des steuerlichen Beraters rechtzeitig einzustellen. Insbesondere sollten die „**steuerlich relevanten**“ **Daten** abgegrenzt werden und die Möglichkeiten des EDV-Zugriffs in der konkret eingesetzten Software getestet werden. Zu den steuerlich relevanten Daten gehören die Finanz-, Lohn- und Anlagenbuchhaltung, Daten der Waren- und Materialwirtschaftssysteme, Bereiche der Kosten- und Leistungsrechnung und Dokumentationen zum Jahresabschluss.

Daneben ist zu bedenken, dass die Finanzverwaltung mit dem digitalen Datenzugriff sehr viel **weitergehendere Auswertungsmöglichkeiten** hat, als bislang manuell zu bewältigen waren. So können z.B. leichter betrags- oder zeitmäßig auffällige Buchungen herausgefiltert werden.

## 5. Genehmigung des Investitionszulagengesetzes 2005 durch die Europäische Kommission

Das Investitionszulagengesetz 1999 wurde durch das Investitionszulagengesetz 2005 abgelöst, wobei erhebliche Einschränkungen der Förderung von Investitionen in den neuen Bundesländern und Berlin eingetreten sind. Nach dem neuen Investitionszulagengesetz 2005 sind nur noch Erstinvestitionen von neuen beweglichen Wirtschaftsgütern oder neuen Gebäuden begünstigt, die mindestens auf fünf Jahre zum Anlagevermögen eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes oder eines Betriebs der produktionsnahen Dienstleistungen im Fördergebiet verbleiben und in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 % privat genutzt werden. Private Immobilieninvestitionen werden nicht mehr und im gewerblichen Bereich werden nur noch Erstinvestitionen gefördert.

Mit Schreiben vom 11.2.2005 (Aktenzeichen IV C 8 - InvZ 1000 - 11/05) hat die Finanzverwaltung nun mitgeteilt, dass die erforderliche **Zustimmung der Europäischen Kommission** zu diesem Fördergesetz nahezu vollständig erteilt wurde. Keine Genehmigung wurde bislang erteilt für Investitionszulagen für mittlere Unternehmen in Schwierigkeiten, die einen Umstrukturierungsplan auf der Grundlage einer Genehmigungsentscheidung für eine Umstrukturierungsbeihilfe implementieren, und die Investitionszulagen bezüglich der Produktion, der Verarbeitung und des Marketings von bestimmten Agrarerzeugnissen.

## 6. Zusätzlicher Beitragssatz zur Krankenversicherung ab 1.7.2005

Das „Gesetz zur Anpassung der Finanzierung von Zahnersatz“ enthält folgende wesentliche Eckpunkte:

- Der Zahnersatz bleibt im Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung.
- **Senkung aller kassenindividuellen Beitragssätze um 0,9 %-Punkte** zum 1.7.2005.
- Zum 1.7.2005 wird ein **zusätzlicher Beitragssatz in Höhe von 0,9 %** der beitragspflichtigen Einnahmen eingeführt. Dieser zusätzliche Beitragssatz wird ausschließlich vom Versicherten getragen, also ohne hälftige Beteiligung des Arbeitgebers.

### Beispiel:

#### Bis 30. Juni 2005:

KV-Beitragssatz (angenommener Wert):	14,4 %
Beitragstragung:	
- Arbeitgeber:	7,2 %
- Arbeitnehmer:	7,2 %

#### Ab 1. Juli 2005:

Beitragstragung:	
- Arbeitgeber:	6,75 %

- Arbeitnehmer:	7,65 %
Summe:	14,4%

Im Ergebnis werden damit die Arbeitgeber entlastet und die Arbeitnehmer belastet und zwar jeweils um 0,45 %-Punkte. Insoweit gibt es keine Ausnahme für Beschäftigungsverhältnisse mit einem Arbeitsentgelt innerhalb der **Gleitzone** (400,01 € bis 800,00 €). Auswirkungen ergeben sich auch auf die Höhe des **Beitragszuschusses für freiwillige Mitglieder** einer Krankenkasse: Ab 1.7.2005 beträgt der Beitragszuschuss die Hälfte des sich bei Anwendung des allgemeinen Beitragssatzes ergebenden Beitrags und nicht mehr die Hälfte des tatsächlich zu zahlenden Krankenkassenbeitrags.



---

## Für Personengesellschaften

### 1. Mittelbare Tätigkeitsvergütungen unterliegen regelmäßig auch der Gewerbesteuer

**Tätigkeitsvergütungen**, die der Gesellschafter von einer Personengesellschaft erhält, mindern bei der Personengesellschaft die Gewerbesteuer regelmäßig nicht. Dies gilt auch dann, wenn diese Vergütungen in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand gebucht werden. Insofern besteht ein **Nachteil der Personengesellschaften** gegenüber den Kapitalgesellschaften, bei denen solche Vergütungen - jedenfalls im Rahmen des fremdüblichen Entgelts - die Gewerbesteuer mindern. Dieser Nachteil wird zwar grundsätzlich teilweise durch die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei dem Gesellschafter der Personengesellschaft wieder ausgeglichen, jedoch sind insofern in der Praxis oftmals Situationen anzutreffen, bei denen diese Steuerermäßigung nicht in dem gewünschten Ausmaß greift.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt mit Urteil vom 7.12.2004 (Aktenzeichen VIII R 58/02) bestätigt, dass auch **mittelbare Tätigkeitsvergütungen die Gewerbesteuer nicht mindern**. Im Urteilsfall erledigte die Büroarbeiten einer Kommanditgesellschaft eine an ihr nicht beteiligte GmbH. Die Durchführung der Büroarbeiten oblag der bei der GmbH angestellten und als Kommanditistin an der Kommanditgesellschaft beteiligten Ehefrau des Komplementärs der Kommanditgesellschaft.

Hinweis:

Für die Praxis ist wichtig, dass die nunmehr als gefestigt anzusehende Rechtsprechung beachtet werden muss. Eine Minderung der Gewerbesteuer einer Personengesellschaft wird bei Tätigkeitsvergütungen regelmäßig nicht erreicht werden können.

### 2. Beteiligung einer vermögensverwaltenden an einer gewerblichen Personengesellschaft

Im Mandanten-Rundschreiben 2/2005 wurde unter Tz. 15-16 ausgeführt, dass **entgegen der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung** der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.10.2004 (Aktenzeichen IX R 53/01) entschieden hat, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht dadurch unter die Abfärberegulation fällt, dass sie an **einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt** ist. Die Abfärberegulation hätte zur Folge, dass sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb eingestuft werden.

Die **Finanzverwaltung** hat nun mit Schreiben vom 18.5.2005 (Aktenzeichen IV B 2 - S 2241 - 34/05) mitgeteilt, dass dieses Urteil über den entschiedenen Fall hinaus nicht angewendet werden soll. In betroffenen Fällen sollte sorgfältig geprüft werden, welche Auffassung vorteilhaft ist und

welche geeigneten Schritte einzuleiten sind.



---

## Für Arbeitnehmer

### 1. Rentenversicherungsbeiträge in voller Höhe abziehbar?

Im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes vom 5.7.2004 wurde die Rentenbesteuerung umgestellt. Die Renten werden nicht mehr mit den günstigen Ertragsanteilen besteuert, sondern durch die sogenannte nachgelagerte Besteuerung ab dem Jahr 2005 grundsätzlich zur Hälfte, dann mit späterem Renteneintritt steigend und ab 2040 in **voller Höhe**. Von 2005 bis 2040 wurde eine Übergangszeit eingerichtet, die ab 2005 für jeden Rentnerjahrgang einen bestimmten steuerfreien Teil der Rente festschreibt. Dieser Steuerfreibetrag bleibt dann grundsätzlich lebenslang unverändert. Im Ergebnis führt diese Systemumstellung bereits ab 2005 i.d.R. zu deutlich höheren Steuerbelastungen in der Rentenbezugszeit.

Die Rentenversicherungsbeiträge dagegen sind nach der steuergesetzlichen Konzeption im Rahmen des Sonderausgabenabzugs i.d.R. zwar stärker als bisher, aber nicht im Maße der späteren Besteuerung der Renten abziehbar.

Hinweis:

Die Rechtmäßigkeit des unter dem neuen System der Besteuerung der Alterseinkünfte nur begrenzten Sonderausgabenabzugs der Rentenversicherungsbeiträge wird inzwischen bezweifelt. So sind vor dem Bundesfinanzhof (Aktenzeichen X R 11/05) sowie vor dem Finanzgericht Münster (Aktenzeichen 14 K 608/05 E) Verfahren anhängig, in denen geltend gemacht wird, die Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Rentenversicherung seien nicht nur als Sonderausgaben, sondern unbeschränkt als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar. Es ist zurzeit nicht absehbar, wann und wie diese Verfahren ausgehen werden. Es sollte in entsprechenden Fällen jedoch überlegt werden, ob die Beiträge in vollem Umfang geltend gemacht und ob ablehnende Einkommensteuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

### 2. Entfernungspauschale: Kein Ansatz bei Sammelbeförderungen

Das Finanzgericht Köln hatte sich mit der Frage auseinander zu setzen, ob Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzstelle auch bei einer Sammelbeförderung steuermindernd angesetzt werden können. Mit Urteil vom 2.12.2003 (Aktenzeichen 7 K 3738/03) hatten die Kölner Richter dies abgelehnt. Gegen das Urteil wurde aber Revision eingelegt, so dass der Verfahrensausgang mit Spannung abzuwarten bleibt (Aktenzeichen des BFH: VI B 37/04).

Im Urteilsfall fuhr der Arbeitnehmer mit seinem Pkw von zu Hause zu einem gleich bleibenden Treffpunkt. Von dort aus wurde der Arbeitnehmer mit einem Firmenbus zu den jeweiligen Einsatzstellen befördert. Im Revisionsverfahren ist strittig, ob die Fahrten des Klägers mit dem Sammeltransporter vom Treffpunkt zu den Einsatzstellen mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind. Das Finanzgericht lehnte dies ab.

### 3. Schätzung von Werbungskosten kann zulässig sein

Das Finanzgericht Köln hat sich im Urteil vom 7.7.2004 (Aktenzeichen 7 K 932/03) mit der Frage der Schätzung von beruflich veranlassten Kostenanteilen auseinander gesetzt. Eine **Schätzung von Bewerbungskosten sowie beruflich veranlasster Internet- und Handykosten** wurde zugelassen. Die Bewerbungskosten wurden mit 17 DM (umgerechnet - gerundet - 9 €) für eine

Bewerbung mit Mappe und für eine Bewerbung ohne Mappe z. B. per E-Mail oder Kurzbewerbung mit 5 DM (umgerechnet - gerundet - 3 €) anerkannt. Zu den Handygebühren wird klargestellt, dass der Vortrag, man habe ein Handy ausschließlich beruflich genutzt, nicht ausreichend sei. Auch ein zweites Handy ändere hieran nichts. Ein Einzelnachweis für die beruflich veranlassten Gespräche sei notwendig. Die Internetkosten wurden entsprechend der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes mit 50% der Kosten als berufsbedingt angesehen (Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19.2.2004, Aktenzeichen VI R 135/01).



---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Steuerpflichtige Einkünfte bei Erhalt von Bonusaktien der Deutschen Telekom

Es war streitig gewesen, ob der Wert von Bonusaktien Kapitaleinnahmen, Minderung der Anschaffungskosten der bisherigen Aktien, sonstige Einkünfte oder ein privates Veräußerungsgeschäft darstellt. Diese Frage ist nunmehr mit Urteil des Bundesfinanzhofes vom 7.12.2004 (Aktenzeichen VIII R 70/02) entschieden worden. Dabei hat sich der Bundesfinanzhof der Sichtweise angeschlossen, dass Bonusaktien **bei Einbuchung ins Depot** des Steuerpflichtigen als **Einnahmen aus Kapitalvermögen** zu versteuern sind. Im entschiedenen Fall ging es um den zweiten Börsengang der Deutschen Telekom AG im Jahr 2000.

Nach dem Veranlassungsprinzip des Einkommensteuergesetzes sei es für die Erzielung steuerbarer Aktienerträge ausreichend, dass der Bonusanspruch zumindest auch an die Nichtveräußerung der jungen Aktien und damit an die Aufrechterhaltung der Aktionärsstellung gebunden sei. Dies gelte unabhängig davon, ob der Bonusanspruch sich zivilrechtlich gegen die Aktiengesellschaft oder den Vorbesitzer der Anteile gerichtet habe. Da die Kapitaleinnahmen mit dem niedrigsten Kurswert der Telekom-Aktien an einer deutschen Börse am Tag der Einbuchung der Bonusaktien in das Depot zu bewerten seien und die Vorinstanz hierzu keine Feststellung getroffen hatte, wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

### 2. Vermögensverwaltungsgebühren als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Die Oberfinanzdirektionen in Düsseldorf und Münster haben sich in einer Verfügung vom 27.10.2004 (Aktenzeichen S 2210-10 - St 222 -K/S 2210A- St 212 und S 2128 -30- St 22- 33) zu der Frage geäußert, **wann Vermögensverwaltungsgebühren Werbungskosten darstellen.**

Die Oberfinanzdirektionen unterscheiden hierbei nach solchen Gebühren, die auf Wertsteigerungen entfallen und solchen, die mit den Erträgen in Zusammenhang zu bringen sind. Hierbei findet eine Prüfungsreihenfolge statt:

- Bemisst sich die Gebühr ausschließlich nach den **nichtsteuerbaren Wertsteigerungen** des Vermögens, so ist ein Abzug nicht möglich. Gleiches gilt für Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten, soweit diese mit der Vermögensverwaltungsgebühr abgegolten sind. Hierbei kann es sich allerdings um Aufwendungen handeln, die im Rahmen von § 23 Einkommensteuergesetz („Spekulationsgeschäfte“) zu berücksichtigen sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann pauschal unterstellt werden, dass ein Drittel der so gekennzeichneten Pauschalgebühren auf transaktionsbezogene Vorgänge im obigen Sinne entfällt.

Die verbleibenden Aufwendungen sind sodann nach Maßgabe der Kapitalanlagen in einen Teil aufzuteilen, der ggf. ertraglosen Anlagen zuzuordnen ist und einen solchen, der Erträge abwirft. Ertraglose Kapitalanlagen sind insbesondere Zertifikate (soweit diese keine Kapitalschutzgarantie aufweisen), Optionen, Edelmetalle und Devisen. Die Aufteilung der Kosten auf ertragbringende und

ertraglose Anlagen kann dabei nach dem Verhältnis der Börsenwerte dieser Kapitalanlagen erfolgen. Bei den verbleibenden Aufwendungen kann es sich dem Grunde nach um steuerlich abziehbare Werbungskosten handeln, wobei sodann zu prüfen ist, ob die Erträge auf die Dauer der Kapitalanlage betrachtet einen Überschuss über die Aufwendungen erbringen.

### 3. Gebühren für die Übertragung von Wertpapieren von Depot zu Depot

28 Nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 30.11.2004 (Aktenzeichen XI ZR 49/04) sind (Klauseln in Allgemeinen Geschäftsbedingungen von Kreditinstituten, in denen ein Entgelt für die Übertragung von Wertpapieren in ein anderes Depot gefordert wird, insgesamt unwirksam. Der Bundesgerichtshof begründet dies damit, dass die Kreditinstitute insoweit keine Sonderleistung erbringen würden, sondern lediglich die gesetzlichen Herausgabeansprüche bezüglich der Wertpapiere nicht durch Aushändigung der Papiere, sondern eben durch Umbuchung erfüllen. Im Übrigen sei der mit der Übertragung von Wertpapieren verbundene EDV-mäßige Aufwand geringer als die personellen und sachlichen Aufwendungen, die eine effektive Auslieferung der Wertpapiere verursacht.

### 4. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zum automatisierten Abruf von Kontostammdaten

In der Sonderbeilage zu diesem Mandanten-Rundschreiben wird ausführlich auf die ab dem 1.4.2005 bestehende Möglichkeit der Finanzverwaltung, Kontostammdaten im automatisierten Verfahren abzurufen, informiert. Gewisse **Restriktionen** hat sich die Finanzverwaltung in dem neu gefassten Anwendungserlass zur Abgabenordnung selbst gesetzt und zwar insbesondere im Hinblick darauf, dass vor dem Bundesverfassungsgericht eine **Verfassungsbeschwerde** gegen die neuen gesetzlichen Regelungen anhängig ist. Das Bundesverfassungsgericht hat in der Hauptsache noch nicht entschieden, jedoch einen gleichfalls gestellten Eilantrag - gerichtet auf eine Verhinderung des In-Kraft-Tretens des Gesetzes - mit Beschluss vom 22.3.2005 (Aktenzeichen 1 BvR 2357/04 und 1 BvQ 2/05) zurückgewiesen.

Die Zurückweisung erfolgte dabei nicht deswegen, weil das Verfassungsgericht von der Verfassungsmäßigkeit der Regelung überzeugt war, sondern, wie es in solchen Verfahren üblich ist, auf Grund einer Abwägung der betroffenen Interessen. Hierbei bewertete es das Interesse des Staates am In-Kraft-Treten des Gesetzes höher als mögliche Geheimhaltungsinteressen der Betroffenen. Aufschlussreich ist allerdings, dass das Verfassungsgericht unter anderem nur deswegen zu dieser Überzeugung kam, weil es der Auffassung ist, die gesetzlichen Regelungen können nur dann prak-tiziert werden, wenn im Einzelfall ein sogenannter **hinreichender Anlass** zum Tätigwerden vorliegt. Auch die neuen Ermittlungsmöglichkeiten stehen unter dem gleichen verfassungsrechtlichen Vorbehalt wie die bereits existierenden, so dass ein Fischen „ins Blaue hinein“ auch hier unzulässig wäre. Außerdem unterstreicht das Gericht, dass der Betroffene **Rechtsschutzmöglichkeiten** hat, die ihm dadurch einzuräumen sind, dass er im Vorhinein oder zumindest im Nachhinein von einer solchen Anfrage erfährt. Mittelbar bestätigt das Gericht damit unter anderem auch die Möglichkeit, gegen einen bereits vollzogenen Ermittlungseingriff gerichtlichen Schutz zu erlangen, was in der Sache dann nur durch Anwendung eines Verwertungsverbotes realisiert werden kann.

#### Hinweis:

Obwohl der Beschluss also aus Sicht der Betroffenen negativ ausging, hat das Verfassungsgericht gleichsam in Vorwegnahme der Hauptentscheidung eine verfassungskonforme Interpretation der neuen gesetzlichen Normen vorgenommen. Für den Ausgang des Hauptverfahrens dürfte es sicherlich darauf ankommen, inwieweit die Praxis der Finanzämter die vorbezeichneten Restriktionen berücksichtigt. Aufschlussreich hierfür dürfte dann insbesondere die Anzahl der erfolgten Informationseingriffe sein.

---

## Für Hauseigentümer

### 1. Haushaltszugehörigkeit eines Kindes als Voraussetzung für die Eigenheimzulage

Die Förderung durch die Eigenheimzulage setzt sich zusammen aus dem Fördergrundbetrag und einer **Kinderzulage** für jedes Steuer- bzw. kindergeldrechtlich relevante Kind, wenn dieses im Förderzeitraum zum inländischen Haushalt des Anspruchsberechtigten gehört oder gehört hat. Es genügt daher, dass das Kind während des Förderzeitraumes nur vorübergehend noch zum inländischen Haushalt des Anspruchsberechtigten gehört. Diese Kinderzulage beläuft sich immerhin auf 800 € pro Jahr für jedes zu berücksichtigende Kind, was bei dem maximal achtjährigen Förderzeitraum durchaus beachtlich ist, so dass die Frage, ob ein Kind zu berücksichtigen ist oder nicht, eine große Rolle spielt.

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil vom 22.9.2004 (Aktenzeichen III R 40/03) entschieden, dass diese **Haushaltszugehörigkeit dann nicht vorliegt**, wenn das Kind nur übliche Besuche in den Ferien oder im Urlaub bei seinen Eltern macht. Vielmehr sei eine den Besuchscharakter überschreitende Dauer nur dann anzunehmen, wenn der Aufenthalt im Haushalt der Eltern **sechs Wochen** übersteigt. Entscheidend ist, dass das Kind räumlich und hauswirtschaftlich in den Haushalt der Eltern eingegliedert ist. Dies ist regelmäßig dann nicht der Fall, wenn es außerhalb des elterlichen Haushaltes wohnt und gepflegt wird, wie beispielsweise bei auswärts zu Ausbildungszwecken wohnenden Kindern. Nur wenn das Kind am Studienort keinen eigenen unabhängigen Haushalt führt und regelmäßig an Wochenenden oder in den Semesterferien in die elterliche Wohnung zurückkehrt, kann von einer solchen Haushaltszugehörigkeit gesprochen werden. Gelegentliche Besuche, z. B. zum Wäschewaschen, reichen nicht aus. Der Bundesfinanzhof orientiert sich bei der Sechs-Wochen-Frist an der in Deutschland üblichen Urlaubslänge. Nur wenn diese überschritten sei, könne von einer Haushaltszugehörigkeit gesprochen werden.

### 2. Vorfälligkeitsentschädigung im Zusammenhang mit Immobilienveräußerung steuerlich nicht abziehbar

Wird eine fremdfinanzierte vermietete Immobilie veräußert, so kann die Fremdfinanzierung oftmals nur unter Inkaufnahme einer Vorfälligkeitsentschädigung abgelöst werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.7.2004 (Aktenzeichen IX B 136/03) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, dass die **Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Werbungskosten** bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden kann. Vielmehr handelt es sich insoweit um Kosten, die mit dem regelmäßig steuerlich nicht relevanten Vermögensbereich in Zusammenhang stehen. Diese Grundsätze gelten selbst dann, wenn die Entschädigung zur Ablösung eines Darlehens zur Finanzierung solcher Aufwendungen hingegeben wurde, die während der Vermietungstätigkeit als sofort abziehbare Werbungskosten zu beurteilen wären, wie z.B. laufende Instandhaltungsaufwendungen.

### 3. Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines „Bausatzhauses“

Die Grunderwerbsteuer fällt bei Erwerb eines Grundstückes mit einem bereits errichteten Haus auf den gesamten Kaufpreis für Grundstück und Haus an. Erwirbt jemand ein unbebautes Grundstück und verpflichtet sich der Verkäufer im Zusammenhang mit diesem Erwerb dazu, ein Haus zu errichten, sieht die ständige Rechtsprechung hierin unter Umständen ein sogenanntes **„einheitliches Vertragswerk“** mit der Folge, dass die Grunderwerbsteuer auf den Kaufpreis des Grundstückes zuzüglich des Preises für das noch zu errichtende Gebäude erhoben wird. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der das Gebäude Errichtende mit dem Veräußerer des Grundstückes zusammenwirkt.

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 27.10.2004, Aktenzeichen II R 12/03) hatte einen Fall zu

beurteilen, in dem ein Steuerpflichtiger von einer Firma sowohl ein Grundstück als auch den **Bausatz für ein Holzhaus** erworben hatte; ferner hatte der Verkäufer auch die Baugenehmigungsplanung und Ähnliches zu besorgen und stellte sogar die Bauaufsicht. Der Käufer musste jedoch das Haus selbst errichten, der Bausatz wurde ihm nur auf dem Transportfahrzeug liegend auf sein Grundstück geliefert. Das Entladen und Errichten oblag dem Käufer.

Der Bundesfinanzhof sah daher kein einheitliches Vertragswerk und setzte die **Grunderwerbsteuer nur auf den Kaufpreis des Grundstückes** fest. Ein einheitliches Vertragswerk im Grunderwerbsteuerlichen Sinne erfordere, dass der Grundstücksverkäufer verpflichtet sei, den tatsächlichen Grundstückszustand zu verändern, das heißt, das Grundstück zukünftig in einen bebauten Zustand zu versetzen. Eine solche Verpflichtung und ein entsprechender Anspruch des Erwerbers auf Herstellung eines „bebauten Grundstückes“ lagen jedoch nicht vor, da der Erwerber das Haus noch selbst errichten musste. Hieran änderte auch die Tatsache nichts, dass der Verkäufer verpflichtet war, die Baugenehmigung und einen Bauleiter zu stellen. Dem Gericht kam es lediglich auf den tatsächlichen Zustand des Grundstücks an.

#### **Hinweis:**

Der Anschein eines „einheitlichen Vertragswerkes“ kann daher immer dann durchbrochen werden, wenn kein Zusammenwirken zwischen Grundstücksverkäufer und Hausbauer nachgewiesen wird, oder wenn eben keine Verpflichtung zur Errichtung eines Hauses von der Grundstücksverkäuferseite eingegangen wird. Angesichts der ständigen Rechtsprechung in diesem Zusammenhang sind **hohe Dokumentationsanforderungen** zu erfüllen.

#### **4. Instandsetzungsaufwendungen vor Veräußerung eines Mietwohngrundstücks**

Erhaltungsaufwendungen für ein Hausgrundstück sind grundsätzlich als Werbungskosten steuerlich abziehbar, wenn die Aufwendungen durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst sind. Fallen die Aufwendungen erst **nach Aufgabe der Vermietungsabsicht** an, sind sie nur ganz ausnahmsweise berücksichtigungsfähig.

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 10.10.2000, Aktenzeichen IX R 15/96) geht **typisierend** davon aus, dass **während der Vermietungszeit** durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen noch der Einkünfteerzielung dienen und die Aufwendungen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt grundsätzlich als Werbungskosten anzuerkennen sind.

#### **Hinweis:**

Die Finanzverwaltung folgt dem dann nicht, wenn die Erhaltungsmaßnahmen für eine der Vermietung folgende Selbstnutzung bestimmt sind und in die Vermietungszeit vorverlagert werden (Bundesfinanzministerium vom 26.11.2001, Aktenzeichen IV C 3 - S 2211 - 53/01).

In einer aktuellen Entscheidung hatte der Bundesfinanzhof über den Fall zu befinden, dass an einem zum Verkauf bestimmten Mietwohngrundstück aufgrund einer **Vereinbarung mit dem Käufer** während der Vermietungszeit bestimmte größere Instandsetzungsarbeiten durchgeführt wurden. Der Bundesfinanzhof lehnte den Werbungskostenabzug ab, da die Aufwendungen im Zusammenhang mit der geplanten Veräußerung - und nicht mehr mit der Vermietung - stünden (Bundesfinanzhof vom 14.12.2004, Aktenzeichen IX R 34/03).

#### **Hinweis:**

Es sollte sicherheitshalber geprüft werden, ob Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten hinreichend vor der Konkretisierung von Selbstnutzungs- oder Veräußerungsabsichten vorgenommen wurden. Das Finanzamt wird insbesondere zum Ende der Vermietungszeit durchgeführte Maßnahmen einer kritischen Prüfung unterziehen. Vielmehr sollte in ausreichendem

Abstand **vor der Veräußerung** eine Modernisierung durchgeführt und dann ein Kaufvertrag über das modernisierte Objekt geschlossen werden. In diesem Fall kann weiterhin versucht werden, die Modernisierungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen. Allerdings besteht auch hier das Risiko, dass die Finanzverwaltung gestützt auf das neue Urteil den Abzug versagt.

