



Mandanten-Rundschreiben 05/2005

Stand der Steuergesetzgebung • Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen • Bewertung private Kfz-Nutzung • Spekulationssteuer in 1999 • Grundstücksschenkung an Schwiegerkind

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Gesetzentwürfe, über die wir im vorangegangenen Rundschreiben berichtet haben, wurden von den politischen Entwicklungen überrollt. Einerseits können somit derzeit noch bestehende Vergünstigungen, wie z.B. bei Verlustzuweisungsfonds, genutzt werden, andererseits steht nun in Frage, ob die geplante deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes und die Entlastung bei der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer im Falle der Übertragung von Unternehmensvermögen kurzfristig noch realisiert werden. Auch ist im Hinblick auf eine drohende Erhöhung der Umsatzsteuer in Verträgen Vorsorge zu treffen.

In der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ informieren wir über aktuelle Urteile des Bundesfinanzhofes zur Abgrenzung der sogenannten Liebhaberei. Diese Frage ist in der Praxis bei verlustbetroffenen unternehmerischen Tätigkeiten immer wieder von großer materieller Tragweite. Des Weiteren gehen wir auf ein Schreiben der Finanzverwaltung zur Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz ein. Insoweit ergeben sich teilweise bedeutende materielle Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, aber auch wichtige Gestaltungsansätze. Außerdem weisen wir auf die formalen Voraussetzungen für die Umsatzsteuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen hin.

In der Rubrik „Für Bezieher von Kapitaleinkünften“ besteht wiederum Anlaß, die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Spekulationssteuer aufzugreifen. Weiterhin besprechen wir ein wichtiges Urteil zur Frage des Verlustabzuges bei privaten Veräußerungsgeschäften.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Stand der Steuergesetzgebung
- 2 Europäischer Gerichtshof: Vorsteuerabzug für das häusliche Arbeitszimmer, das im Miteigentum der Ehegatten steht

Für Unternehmer und Freiberufler

- 3 Keine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bei Liebhaberei
- 4 Entschädigung für die Aufhebung von langfristigen Verträgen
- 5 Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz
- 6 Innergemeinschaftliche Lieferungen: Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit
- 7 Vorsteuerabzug aus Reisekosten-Pauschalen doch möglich?
- 8 Einzelfragen zur Bewertung der privaten Kfz-Nutzung
- 9 Bedeutung des richtigen Umsatzsteuersatzes (z.B. bei Software-Überlassung)

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

- 10 Darlehen einer Personengesellschaft an nahe stehende Gesellschaften

Für Arbeitnehmer

- 11 Leistungen des Arbeitgebers für ein häusliches Büro als Arbeitsentgelt oder Mietzins
- 12 Entlassungsentschädigungen erfüllen regelmäßig Bedingungen für Steuerfreiheit
- 13 Doppelte Haushaltsführung: Wohnen bei den Eltern steuerschädlich

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 14 Spekulationssteuer bei Wertpapieren auch für 1999 verfassungswidrig?
- 15 Besteuerung ausgewählter Anlageprodukte
- 16 Verlustabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften

Für Hauseigentümer

- 17 Grundstücksschenkung an Schwiegerkind
- 18 Steuerliche Behandlung der Kosten für ein präventives Schadstoffgutachten
- 19 Weiterführung der Eigenheimzulage bei Hinzuerwerb durch Erbfall

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Vorläufige Steuerfestsetzung wegen des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen
- 21 Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen
- 22 Wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG
- 23 Beihilfe zur Steuerhinterziehung: Haftungsfalle für Geschäftsführer
- 24 Umsatzsteuer bei Leistungen des GmbH-Geschäftsführers?
- 25 Verlustausgleich bei stiller Beteiligung an GmbH
- 26 Verdeckte Gewinnausschüttung
- 27 "Wegzug" einer GmbH ins EU-Ausland

Für alle Steuerpflichtigen

1 Stand der Steuergesetzgebung

a) Gesetzentwürfe zu den Ergebnissen des „Jobgipfels“

Im Mandanten-Rundschreiben 4/2005 hatten wir über die Gesetzentwürfe zu den Ergebnissen des „Jobgipfels“ am 4.5.2005 zwischen Bundesregierung und Opposition berichtet. Auf Grund der derzeitigen politischen Entwicklungen ist nun eine kurzfristige Realisierung nicht mehr möglich. Das weitere Vorgehen des Gesetzgebers ist – nicht nur in Anbetracht der anstehenden Neuwahlen im September – äußerst ungewiß. Jedenfalls muß man sich derzeit auf folgende Ergebnisse einstellen:

- Ob und wann die ursprünglich geplante Absenkung des Körperschaftsteuertarifs und die Verschärfung bei der Mindestbesteuerung kommen werden, ist derzeit ungewiß. Klar scheint jedenfalls, daß der internationale Steuerwettbewerb – vor allem von Seiten der osteuropäischen EU-Staaten – zu einem mittelfristigen Absinken der Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften führen wird. Aufgrund der angespannten Haushaltslage ist jedenfalls mit Gegenfinanzierungsmaßnahmen – z.B. Verschärfung der Veräußerungsgewinnbesteuerung – zu rechnen, so daß eine Steuersenkung weitgehend aufkommensneutral gestaltet werden würde.
- Die geplante **Verlustabzugsbeschränkung bei Anlagemodellen**, die als „Steuerstundungsmodelle“ eingestuft werden, bei denen also den Anlegern in den ersten Jahren steuerliche Verluste in Aussicht gestellt werden, wird nun kurzfristig nicht realisiert. Nicht unwahrscheinlich ist aber, daß diese Pläne wieder aufgegriffen werden. Jedenfalls dürften derzeit Fonds unter den aktuell gültigen steuerlichen Rahmenbedingungen gezeichnet werden können. Anzuraten ist allerdings, daß sich der Anleger ein Rücktrittsrecht einräumt, für den Fall, daß der Gesetzgeber doch noch eine rückwirkende Gesetzesänderung durchzuführen versucht. Im Einzelfall wäre dies aus rechtlicher Sicht sehr sorgfältig zu prüfen.
- Ob und wann die zunächst geplanten **Erleichterungen bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer** für mittelständische Unternehmen kommen werden, ist ungewiß. daß solche notwendig sind und auch realisiert werden sollen, betonen alle politischen Parteien. Andererseits wird auch immer deutlicher, daß der Kreis der begünstigten Unternehmen bzw. des begünstigten Vermögens erheblich eingeschränkt werden soll. So würden z.B. vermögensverwaltende Gesellschaften oder Gesellschaften mit umfangreichem Grundbesitz gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand deutlich benachteiligt. Auch zeichnet sich ab, daß die Erbschaft-/Schenkungsteuerbelastung bei größerem Immobilienvermögen eher steigen wird. In den Fällen, in denen eher mit einer Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen zu rechnen ist, sollte sorgfältig geprüft werden, ob anstehende Vermögensübertragungen nicht vorgezogen werden können.

b) Drohende Umsatzsteuersatz-Erhöhung: Vorsorge bei Verträgen

Zur Schließung der Finanzierungslücken im Bundesetat wird politisch eine Erhöhung des Umsatzsteuersatzes diskutiert. Der allgemeine Umsatzsteuersatz beträgt zurzeit in Deutschland 16 %. Er ist damit, verglichen mit vielen anderen EU-Staaten, niedrig (z.B.: Belgien: 21 %; Italien, Österreich: 20 %; Niederlande: 19 %; Schweden, Dänemark, Ungarn: 25 %).

Im Hinblick auf eine mögliche Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes sollte **beim Abschluß von Verträgen Vorsorge getroffen werden**. Denn allein aus einer umsatzsteuerlichen Mehrbelastung folgt nicht die Möglichkeit zu einer entsprechenden Preiserhöhung. Eine Änderung des Umsatzsteuersatzes gilt grundsätzlich für die Umsätze, die ab dem In-Kraft-Treten der gesetzlichen Änderung **ausgeführt** werden. Dagegen ist nicht entscheidend, wie hoch der Steuersatz zum Zeitpunkt der Vertragsschließung bzw. Auftragserteilung, der Rechnungsstellung oder der Vereinnahmung des Entgelts ist.

Hinweise:

Zivilrechtlich gilt ein Preis – wenn nichts anderes vereinbart ist – grundsätzlich als Bruttopreis, also einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Deswegen sollte bei Erwartung einer Umsatzsteuersatz-Erhöpfung überlegt werden, Preise zu vereinbaren zuzüglich Umsatzsteuer, und zwar berechnet nach dem im Zeitpunkt der Leistungsausführung anzuwendenden Steuersatz. Alternativ kann vertraglich eine Preis-anpassung für den Fall einer Umsatzsteuersatz-Erhöpfung vorbehalten werden.

In Honorar- oder Gebührenordnungen kann geregelt sein, daß bei Umsatzsteuerpflicht die dort bestimmte Vergütung zuzüglich Umsatzsteuer fällig wird. Dann schuldet der Leistungsempfänger automatisch die jeweils gesetzlich anfallende Umsatzsteuer.

In privaten oder anderen Bereichen, in denen kein Vorsteuerabzug möglich ist und damit eine Umsatzsteuererhöhung eine Preiserhöhung bedeuten würde, sollte bei geplanten größeren Investitionen deren Vorziehung überlegt werden. Auch an die Vereinbarung von wirtschaftlich abgrenzbaren Teilleistungen wäre unter Umständen zu denken.

c) Überlegungen zu einer Abgeltungssteuer bei Kapitalerträgen

Das Bundesland Hessen hat einen neuen Vorstoß zur Einführung einer **Abgeltungssteuer für private Kapitaleinkünfte und Veräußerungsgewinne** unternommen. Dabei wird von der Erkenntnis ausgegangen, daß eine nur national verstandene Besteuerung und Erfassung, gerade in diesem Bereich, angesichts der Globalisierungswirkungen und des freien Kapitalmarktes zum Scheitern verurteilt ist. Vielmehr wird angenommen, daß nur ein Umfeld, das Attraktivität verspricht, geeignet ist, das Kapital im Inland zu halten, um es dort der Besteuerung zuzuführen. Eine deutliche Absage erteilt Hessen an administrative Kontrollmaßnahmen, wie etwa den erst kürzlich eingeführten Kontenzugriff.

Der Gedanke der Abgeltungssteuer soll so verwirklicht werden, daß der Bürger im Normalfall im Rahmen seiner Steuererklärung keine Einkünfte aus Kapitalvermögen mehr zu erklären hat (anderes gilt wohl nur für Auslandserträge), sondern daß die Steuer vielmehr von den Kreditinstituten im Wege des Abzugs – also unmittelbar an der Quelle der Kapitalerträge – erhoben wird. **Der Abzugssatz soll 17 % der Bruttoerträge betragen.** Im Übrigen sollen folgende Prämissen erfüllt werden:

- die Abgeltungssteuer soll alle Kapitalerträge erfassen,
- es soll keine Unterscheidung bei der Besteuerung von Zinsen, Dividenden und Veräußerungsgewinnen erfolgen,
- Anonymität der Kapitalanleger ohne Kontrollen der Finanzämter,
- Einführung einer generellen Besteuerung der Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren.

Das Halbeinkünfteverfahren soll zugunsten des niedrigen Steuersatzes abgeschafft werden bzw. sich nur noch auf Einkünfte aus Beteiligungen ab einer Quote von 10 % beschränken.

Ob und wann diese Pläne umgesetzt werden, erscheint derzeit noch ungewiß. Jedenfalls sind bereits mehrere solcher Vorschläge unterbreitet worden. Vom Grundsatz finden derartige Überlegungen auch einen breiten Zuspruch, jedoch erscheint die Umsetzung im Detail nicht unproblematisch zu sein.

2 Europäischer Gerichtshof: Vorsteuerabzug für das häusliche Arbeitszimmer, das im Miteigentum der Ehegatten steht

Zur Frage des Vorsteuerabzugs bei Immobilien, die nur teilweise unternehmerisch genutzt werden, hat der Europäische Gerichtshof in der jüngeren Vergangenheit mehrere **für den Steuerpflichtigen günstige Urteile** gefällt. Fortgeführt wird diese Rechtsprechung nun durch das Urteil vom 21.4.2005 (Aktenzeichen C-25/03). Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, daß grundsätzlich der Vorsteuerabzug möglich ist, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wohnhaus erwirbt oder errichtet, um es mit seiner Familie **zu bewohnen**, jedoch ein Raum des Gebäudes als **Arbeitszimmer** für eine – sei es auch nur **nebenberuflich** ausgeübte – unternehmerische Tätigkeit verwendet wird. Voraussetzung ist allerdings, daß dieser Teil des Gebäudes mindestens 10 % des Gesamtgebäudes ausmacht, dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet wird und nicht über den Miteigentumsanteil des Unternehmers hinausgeht.

Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, daß der unternehmerisch tätige Steuerpflichtige grundsätzlich jedenfalls dann selbst ein Recht auf Vorsteuerabzug hat, wenn die Grundstücksgemeinschaft selbst nicht unternehmerisch tätig ist, und zwar auch dann, wenn die Rechnung auf die Ehegattengemeinschaft und nicht auf den unternehmerisch tätigen Ehegatten ausgestellt ist.

Für Unternehmer und Freiberufler

3 Keine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten bei Liebhaberei

a) Grundsätze zur Abgrenzung

Einkünfte werden steuerlich nur dann erfaßt, wenn diese unter eine der im Gesetz genannten Einkunftsarten, wie z.B. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, aus Kapitalvermögen oder auch Vermietung und Verpachtung, fallen und darüber hinaus eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Wird Letzteres verneint, liegt sogenannte **Liebhaberei** vor mit der **Folge**, daß hieraus resultierende Einnahmen und Ausgaben, insbesondere also auch **Verluste, steuerlich (von Anfang an) unbeachtlich sind**.

Der Bundesfinanzhof hat sich jüngst im Urteil vom 17.11.2004 (Aktenzeichen X R 62/01) mit der Abgrenzung zwischen Liebhaberei und Gewinnerzielungsabsicht auseinandergesetzt. Betont wird, daß die **Prüfung in zwei Schritten** erfolgen muß: Zum einen, ob über die Gesamtdauer der Tätigkeit ein **Totalgewinn** erzielbar ist. Zum anderen, ob der entstandene Verlust durch **persönliche Gründe und Neigungen** hervorgerufen wird. Liebhaberei liegt nur dann vor, wenn beide Prüfungspunkte bejaht werden.

Hinweis:

Das Problem der Einstufung einer Tätigkeit in den Bereich der Liebhaberei sollte sehr ernst genommen werden. Nicht selten werden solche Fälle von der Finanzverwaltung erst nach längeren Verlustphasen aufgegriffen und dann drohen Steuernachzahlungen für alle noch verfahrensrechtlich offenen Veranlagungsjahre, was zu einer **erheblichen Liquiditätsbelastung** führen kann.

b) Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei einem Möbeleinzelhandelsgeschäft?

Im Urteil vom 17.11.2004 ging es um ein **Möbeleinzelhandelsgeschäft**, das über viele Jahre mit Verlusten betrieben wurde. Der Bundesfinanzhof betonte, daß bei einer Tätigkeit, die typischerweise nicht dazu bestimmt und geeignet ist, der Befriedigung persönlicher Neigungen zu dienen, die Erzielung langjähriger Verluste an sich nicht gegen die Gewinnerzielungsabsicht spricht. Vielmehr muß bei längeren Verlustperioden aus weiteren Beweisanzeichen die Feststellung möglich sein, daß der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübe.

Hinweis:

Ein wichtiges Argument gegen das Vorliegen einer Liebhaberei ist vor allem das Bemühen des Steuerpflichtigen, die Verluste einzudämmen und die Gewinnzone zu erreichen. Werden solche Maßnahmen, wie Kostensenkungen, Produktbereinigungen, Werbemaßnahmen oder Ähnliches, ergriffen, so ist anzuraten, dies genau zu dokumentieren.

c) Fehlende Gewinnerzielungsabsicht bei langjährigen Verlusten aus selbständiger Anwaltstätigkeit?

In dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.12.2004 (Aktenzeichen XI R 6/02) war die selbständige Tätigkeit einer **Rechtsanwältin** zu beurteilen, die durch verschwindend geringe Honorareinnahmen und reduzierten Arbeitsaufwand langjährig Verluste erzielt hatte. Das Finanzamt lehnte die steuerliche Anerkennung der Verluste und die Verrechnung mit anderen Einkünften ab. Der Bundesfinanzhof hatte sich in diesem Fall insbesondere mit der Frage auseinandergesetzt, ob persönliche Motive für die verlustbringende Tätigkeit ursächlich waren.

Betont wurde, daß persönliche Beweggründe alle einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen Motive sein können, z.B. die Absicht, Steuern zu sparen, die Verfügbarkeit hoher anderer für den Ausgleich der Verluste nutzbarer Einkünfte sowie die Unterlassung von Maßnahmen zur Herstellung und Steigerung der Qualität des Betriebs. Dagegen wurde herausgestellt, daß sich auch bei freiberuflichen Tätigkeiten eine Vermutung gegen die Gewinnerzielungsabsicht nicht schon daraus ableiten lasse, daß solche Tätigkeiten häufig aus Passion betrieben werden.

Im Streitfall verneinte der Bundesfinanzhof im Ergebnis das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht mit dem Argument, daß die Anwältin ihre Kanzlei aus persönlichen Gründen betrieben habe, nämlich wegen des mit dem Beruf der Rechtsanwältin verbundenen Sozialprestiges, um in ihrem Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, und um eine sinnvolle Beschäftigung zu haben.

4 Entschädigung für die Aufhebung von langfristigen Verträgen

Langfristige Verträge (z.B. Miet- oder Pachtverträge, Dienstleistungsverträge, Belieferungsverträge) werden von den Vertragspartnern oftmals **vor Ablauf der vertraglich vereinbarten Zeit aufgelöst**. Für die „Entlassung aus dem Vertrag“ werden dem leistungserbringenden Vertragspartner regelmäßig die entgehenden Erträge zumindest teilweise durch eine einmalige Entschädigungs- oder Abfindungszahlung abgegolten.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.2.2005 (Aktenzeichen I R 9/04) entschieden, daß derartige Einnahmen aus **Abfindungs- oder Entschädigungszahlungen regelmäßig im Jahr der Vereinnahmung in voller Höhe als Betriebseinnahmen zu erfassen** und zu versteuern sind. Eine Verteilung mittels eines sog. passiven Rechnungsabgrenzungspostens über die ursprüngliche Restlaufzeit des Vertragsverhältnisses wurde abgelehnt. Begründet wurde die Entscheidung im Wesentlichen damit, daß bereits durch die Verzichtserklärung die gesamte Leistung, die mit der Entschädigungszahlung abgegolten wurde, erbracht worden ist.

Dagegen kommt eine zeitliche Verteilung der Einnahmen mittels eines Rechnungsabgrenzungspostens dann in Betracht, wenn ein Entgelt für eine in folgenden Jahren **noch zu erbringende** Leistung vereinnahmt wird. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn noch Duldungspflichten ausstehen, so regelmäßig bei einer Entschädigungszahlung für ein eingegangenes Wettbewerbsverbot. Eine zeitliche Ertragsverteilung kommt ebenfalls grundsätzlich in Betracht bei der Einräumung einer Grunddienstbarkeit gegen einmaliges Entgelt oder z.B. bei der Aufgabe eines Wasserrechtes.

5 Abzinsung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz

a) Grundsätze der Abzinsungsregelung

Auf Grund einer **steuerlichen Sonderregelung** sind Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Hiervon ausgenommen sind insbesondere Verbindlichkeiten und Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate betragen, und solche, die verzinslich sind. **Folge einer solchen Abzinsung** ist, daß zum Bilanzstichtag der erstmaligen Abzinsung ein – unter Umständen betragsmäßig beachtlicher – **Abzinsungsertrag** entsteht, der der Besteuerung zu unterwerfen ist. Andererseits vermindert sich dann in den Folgeperioden dieser Abzinsungsbetrag kontinuierlich, was zu entsprechendem steuerlichen Aufwand führt. Damit ergeben sich somit zunächst Steuerzahlungen, ohne daß diesen Steuerzahlungen entsprechende handelsrechtliche Erträge gegenüberstehen.

Zu Einzelheiten der Abzinsung hat nun die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 26.5.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2175 – 7/05) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen dieses Schreibens werden im Folgenden dargestellt.

b) Ausnahmen von der Abzinsung

Eine Abzinsung unterbleibt in folgenden Fällen:

- Die Verbindlichkeit wird vor Ablauf eines Jahres nach dem Bilanzstichtag vollständig getilgt (**Laufzeit weniger als zwölf Monate**).
- Daneben unterbleibt eine Abzinsung, wenn es sich um eine verzinsliche Verbindlichkeit handelt. Eine solche liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn ein **Zinssatz von**

mehr als 0 % vereinbart wurde. Dabei soll es darüber hinaus auch unerheblich sein, ob am Bilanzstichtag fällige Zinsen tatsächlich gezahlt wurden. Ausreichend für die Annahme einer verzinslichen Verbindlichkeit ist auch, wenn die **Verzinsung lediglich für bestimmte Zeiträume** vorgesehen ist.

Hinweis:

Klargestellt wird also, daß eine auch nur ganz geringfügige Verzinsung ausreichend ist, um die steuerlich ungünstige Regelung der Abzinsung zu vermeiden. Insbesondere bei unverzinslichen Darlehen von nahe stehenden Personen sollte daher geprüft werden, ob eine geringfügige Verzinsung vereinbart werden kann.

- Weiterhin unterbleibt eine Abzinsung, wenn die **Verbindlichkeit auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruht**. Derartige Vorleistungen sind dann anzunehmen, wenn diese in Erfüllung eines zu einem späteren Zeitpunkt noch zu vollziehenden Rechtsgeschäfts erbracht werden.

c) Berechnung der Verzinsung

Die Abzinsung erfolgt nach finanz- oder versicherungsmathematischen Grundsätzen. Dabei ist ein **Zinssatz in Höhe von 5,5 %** anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen kann die Abzinsung auch nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes erfolgen. Dieses beinhaltet entsprechende Tabellen zu Vervielfältigern bei der Abzinsung und zu statistischen Lebenserwartungen.

Bei einer Verbindlichkeit, die in einem Betrag fällig ist, ist die Abzinsung über die gesamte ab dem Bilanzstichtag noch verbleibende Restlaufzeit vorzunehmen, wobei die Finanzverwaltung eine taggenaue Berechnung unter Zugrundelegung von 360 Zinstagen fordert. Ist die Laufzeit einer unverzinslichen Verbindlichkeit durch das Leben einer oder mehrerer Personen bedingt, ist von der mittleren Lebenserwartung der betreffenden Personen am Bilanzstichtag auszugehen. Die jeweilige mittlere Lebenserwartung ergibt sich aus der geltenden Sterbetafel. Im Falle einer unbestimmten Laufzeit ist diese zu schätzen oder hilfsweise in Anlehnung an das Bewertungsrecht mit zwölf Jahren, zehn Monaten und zwölf Tagen anzusetzen.

d) Besonderheiten bei Rückstellungen

Die Abzinsungsregelung gilt auch für Rückstellungen. Die voraussichtliche Restlaufzeit einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles zu schätzen. Bei **Geldleistungsverpflichtungen** ist insoweit der voraussichtliche Erfüllungszeitpunkt maßgebend. Bei **Sachleistungsverpflichtungen** ist auf den Zeitpunkt des Beginns der Erfüllung der Verpflichtung abzustellen. Bei **Pauschalrückstellungen** für Garantie- und Gewährleistungsfälle findet das Abzinsungsgebot nach Ansicht der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen keine Anwendung.

6 Innergemeinschaftliche Lieferungen: Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit

Die strengen gesetzlichen Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit von Lieferungen in einen anderen EU-Staat (sogenannte innergemeinschaftliche Lieferungen) führen immer wieder zu Streitfällen mit den Finanzämtern, die häufig erst durch die Finanzgerichte – oft zu Lasten der Steuerpflichtigen – entschieden werden. Da die Nichtanerkennung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen zu sehr erheblichen Steuernachzahlungen führen kann, wird diese Problematik unter Berücksichtigung aktueller Rechtsprechung nachfolgend dargestellt.

a) Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Bei Lieferungen von einem EG-Mitgliedstaat in einen anderen erfolgt die Umsatzbesteuerung grundsätzlich erst im Bestimmungsland (Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs). Deswegen sind die sogenannten innergemeinschaftlichen Lieferungen des inländischen Unternehmers unter verschiedenen, genau zu beachtenden Voraussetzungen umsatzsteuerfrei. Eine **innergemeinschaftliche Lieferung** liegt grundsätzlich vor, wenn z.B. die Ware vom Unternehmer oder vom Abnehmer in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet wird.

Der **Abnehmer** muß dabei zu einer bestimmten Personengruppe gehören: Er muß entweder Unternehmer sein und die Ware für sein Unternehmen erwerben, oder eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder die die Lieferung für ihren nichtunternehmerischen Bereich

bezieht. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt auch jeder andere Erwerber als Abnehmer in Betracht.

Außerdem muß der Liefergegenstand beim Abnehmer in dem anderen EU-Mitgliedstaat den **Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen** (sogenannte Erwerbsbesteuerung). Davon kann i.d.R. ausgegangen werden, wenn der Abnehmer den Gegenstand unter Angabe einer ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erwirbt.

Hinweis:

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers ist vom liefernden Unternehmer aufzuzeichnen (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 29.3.1996, Aktenzeichen IV C 4 – S 7140 – 6/96).

b) Nachweis der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung

Weil der Nachweis der Umsatzsteuerbefreiung nicht mehr an der Grenze geführt werden kann, müssen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer durch **Belege und Bücher** nachgewiesen werden. Ohne ausreichende Nachweise erkennt die Finanzverwaltung die Umsatzsteuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht an.

aa) Belegnachweis

Der Unternehmer hat durch Belege nachzuweisen, daß er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet hat.

In **Beförderungsfällen** soll der Belegnachweis durch folgende Unterlagen geführt werden:

- Doppel der Rechnung. Die Rechnung hat die üblichen gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Besonderheiten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen sind, daß in der Rechnung auf die Steuerbefreiung hinzuweisen ist und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des liefernden Unternehmers und des Abnehmers anzugeben sind;
- handelsüblicher Beleg über den Bestimmungsort (Lieferschein);
- Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie
- bei Beförderung des Gegenstandes durch den Abnehmer: schriftliche, zu Beginn der Beförderung beim liefernden Unternehmer vorliegende Versicherung des Abnehmers bzw. seines Beauftragten, den Liefergegenstand in einen anderen EU-Mitgliedstaat zu befördern.

Im Falle der Beförderung im **gemeinschaftlichen Versandverfahren** kann der Nachweis auch durch folgende Unterlagen erbracht werden:

- Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Rückscheins erteilt wird, wenn sich daraus die Lieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat ergibt, oder
- Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle zusammen mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im anderen EU-Mitgliedstaat.

In **Versendungsfällen** (z.B. bei Beauftragung eines Spediteurs) soll der Nachweis grundsätzlich durch folgende Unterlagen geführt werden:

- Doppel der Rechnung (vgl. oben zu den Beförderungsfällen),
- Versendungsbeleg (insbesondere Frachtbrief, Konnossement, Posteinlieferungsschein) oder sonstiger handelsüblicher Beleg (z.B. Bescheinigung des Spediteurs), der enthalten soll:
 - Name und Anschrift des Ausstellers,
 - Tag der Ausstellung,
 - Name und Anschrift des versendenden Unternehmers,
 - handelsübliche Bezeichnung und Menge der zu versendenden Gegenstände,
 - Ort und Tag der Versendung in den anderen EU-Mitgliedstaat,
 - den Empfänger und den Bestimmungsort in dem anderen EU-Mitgliedstaat,
 - Versicherung des Ausstellers des Belegs, daß die Angaben in dem Beleg aufgrund von im Gebiet der EU nachprüfaren Geschäftsunterlagen gemacht wurden,
 - Unterschrift des Ausstellers.

Wenn in einem Versendungsfall dieser Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar ist, kann er auch wie in Beförderungsfällen oder wie im gemeinschaftlichen Versandverfahren erbracht werden.

Hinweise:

Der Versendungsbeleg wird üblicherweise entsprechend dem vom Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 17.1.2000 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7134 – 2/00) bekannt gegebenen Muster der „Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke“ (sogenannte weiße Spediteursbescheinigung) ausgestellt.

In einem Beschluß vom 1.12.2004 (Aktenzeichen 2 V 64/04 (5)) hat das Finanzgericht Bremen Fotokopien von sogenannten CMR-Frachtbriefen nicht als Versendungsbeleg anerkannt, genauso wenig CMR-Frachtbriefe ohne Bestätigung des Empfängers, das Gut erhalten zu haben. CMR-Frachtbriefe werden nach Maßgabe eines Abkommens im internationalen Straßengüterverkehr ausgestellt.

Es ist also unbedingt erforderlich, daß aus den Belegen die grenzüberschreitende Warenbewegung ersichtlich ist (Empfangsbestätigung des Spediteurs und Verbringensnachweis). In entsprechenden Fällen sollte dies überprüft werden. Ggf. sollten ausreichende Bestätigungen noch eingeholt werden.

bb) Buchnachweis

Ohne den buchmäßigen Nachweis ist keine Umsatzsteuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen möglich. Unter „Buchnachweis“ ist ein Nachweis durch Bücher oder Aufzeichnungen in Verbindung mit Belegen zu verstehen. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung durch Hinweise und Bezugnahmen auf Belege zu ersehen sein. Nach dem Gesetz soll der Unternehmer im Inland Folgendes aufzeichnen:

- Name und Anschrift des Abnehmers,
- Name und Anschrift des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im oder wie im Einzelhandel erfolgt,
- Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers,
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der gelieferten Gegenstände,
- Datum der Lieferung,
- vereinbartes Entgelt (bei Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten: das vereinnahmte Entgelt und Datum der Vereinnahmung),
- ggf. Art und Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in den anderen EU-Mitgliedstaat,
- Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Besonderheiten gelten bei unternehmensinterner Verbringung und bei Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in einen anderen EU-Mitgliedstaat.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat Zweifel, ob die Finanzverwaltung die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die zweifelsfrei vorliegt, allein deshalb versagen darf, weil der Buchnachweis **nicht rechtzeitig** („laufend und unmittelbar nach Ausführung der jeweiligen Umsätze“) vorgenommen wurde (sondern erst später). Der Bundesfinanzhof hat deshalb einen entsprechenden Fall dem Europäischen Gerichtshof zur Entscheidung vorgelegt. Sicherheitshalber sollte der Buchnachweis bis auf weiteres rechtzeitig geführt werden.

7 Vorsteuerabzug aus Reisekosten-Pauschalen doch möglich?

Bis zum 31.3.1999 konnte bei Ansatz von **Reisekosten-Pauschalen** hieraus eine pauschaler Vorsteuerabzug geltend gemacht werden und zwar 6,1 % Vorsteuer aus der Kilometerpauschale, 13,1 % Vorsteuer aus der Verpflegungspauschale und 10,5 % Vorsteuer aus den Gesamtreisekosten. Diese Möglichkeit ist durch eine gesetzliche Änderung ab dem 1.4.1999 entfallen. Zweifelhaft ist allerdings, ob diese Streichung des pauschalen Vorsteuerabzugs mit dem EU-Recht vereinbart werden kann. Insoweit ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 4/03 ein Verfahren zur Klärung dieser Frage anhängig.

Hinweis:

In betroffenen Fällen sollte geprüft werden, ob die Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten oder aber im Hinblick auf das anhängige Verfahren vorläufig gestellt werden sollen.

8 Einzelfragen zur Bewertung der privaten Kfz-Nutzung**a) 1 %-Regelung bei der Verfügbarkeit mehrerer Kfz im Betriebsvermögen**

Nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts München vom 7.12.2004 (Aktenzeichen 2 K 3137/03) ist die 1 %-Regelung zur Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Pkw auch dann anzuwenden, wenn im Betriebsvermögen mehrere Kfz vorhanden sind, die für Privatfahrten genutzt werden können. Im Ergebnis führt dies zu einer sehr hohen steuerlichen Belastung.

Hinweis:

Ein Ausweg bietet sich nur dann, wenn entweder Fahrtenbücher geführt werden oder aber glaubhaft gemacht werden kann, daß einzelne Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt werden. Insoweit ist aber rechtzeitige Vorsorge zu treffen.

b) Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung umfaßt auch den Aufpreis für ein werkseitig eingebautes Satellitennavigationsgerät

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.2.2005 (Aktenzeichen VI R 37/04) umfaßt die Bemessungsgrundlage bei Anwendung der 1 %-Regelung den Brutto-Listenpreis des Firmenswagens einschließlich des darin enthaltenen Anteils für die werkseitige Ausstattung mit einem GPS-gestützten Satellitennavigationsgerät. Bislang konnte davon ausgegangen werden, daß die Zurverfügungstellung eines solchen Gerätes als Telekommunikationsgerät steuerfrei ist, was der Bundesfinanzhof nun aber ablehnte.

c) Zur Fahrtenbuchführung und Kostendeckelungsmethode

Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich mit Urteil vom 6.9.2002 (Aktenzeichen 16 K 2797/00 E; nicht rechtskräftig) mit der Frage der Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuches auseinander gesetzt.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muß grundsätzlich **folgende Angaben** enthalten:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute und
- Reisezweck und aufgesuchten Geschäftspartner.

Für **Privatfahrten** genügt jeweils die Kilometerangabe; für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs- oder Arbeitsstätte genügt ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch.

In dem vom Kläger geführten Fahrtenbuch war keine durchgängige Angabe zum Zweck der Fahrten aufgeführt. Die mutmaßlichen Kunden wurden nicht immer mit Orten und nie mit der Adresse angegeben. Die Fehler im Fahrtenbuch waren so gravierend, daß es nicht für die Bewertung der Nutzungsentnahme des zum Betriebsvermögen zählenden Fahrzeugs herangezogen werden konnte, sondern zwingend nach der 1%-Methode zu verfahren war.

Nach Auffassung der **Finanzverwaltung** sind der pauschale Nutzungswert sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb höchstens mit den Gesamtkosten des Kfz anzusetzen (sogenannte **Kostendeckelung**), was günstig ist für den Steuerpflichtigen. Im Urteilsfall betragen die Kosten für den Geschäftswagen 4 112,80 DM. Als Nutzungsentnahme wurden demgegenüber 4 584 DM gewinnerhöhend angesetzt. Die Kostendeckelungsmethode als Billigkeitsregelung der Verwaltung wurde vom Finanzgericht als für die Rechtsprechung unverbindlich nicht angewandt, weil hierfür keine gesetzliche Grundlage vorhanden sei.

Hinweis:

Die Finanzämter sind jedoch weiterhin an die bisherige Verwaltungsauffassung gebunden. Die Oberfinanzdirektion München hat sich mit Verfügung vom 25.5.2005 (Aktenzeichen S 2145 – 20 St 41/42) mit der Kostendeckelung bei **Kostenerstattung von Dritten** auseinander gesetzt. Ersetzt ein Dritter unmittelbar Kosten für einen Geschäftswagen, werden diese bei der Kostendeckelung berücksichtigt. Hierunter fallen ins-

besondere Versicherungserstattungen. Keine Kürzung erfolgt hingegen, wenn der Steuerpflichtige fahrzeugsbezogene Einnahmen durch Weiterberechnung an Kunden erzielt.

9 Bedeutung des richtigen Umsatzsteuersatzes (z.B. bei Software-Überlassung)

Die Anwendung des richtigen Umsatzsteuersatzes hat eine erhebliche Bedeutung für den **Vorsteuerabzug** des die Leistung empfangenden Unternehmers. Denn es ist nur die **gesetzlich geschuldete** Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar. Das heißt, daß beispielsweise dann, wenn ein Lieferant einem Unternehmer 16 % Umsatzsteuer in Rechnung stellt, der Umsatz nach dem Umsatzsteuergesetz aber nur dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, der Unternehmer vom Finanzamt nur 7 % erstattet bekommt, obwohl er an seinen Lieferanten 16 % gezahlt hat.

Hinweis:

Es kann sehr fraglich sein, ob in dem Zeitpunkt, in dem das Finanzamt den Vorsteuerabzug in Höhe von 16 % versagt, noch eine Rückabwicklung von Rechnung und Zahlung möglich oder durchsetzbar ist (z.B. wegen Verjährung oder Insolvenz des Lieferanten). Deshalb sollte der in Eingangsrechnungen angewandte Umsatzsteuersatz in jedem Einzelfall genau überprüft werden. Rechnungen mit einem zu hohen Steuersatz sollten nicht akzeptiert werden.

Für den leistenden, die Rechnungen ausstellenden Unternehmer ist der richtige Umsatzsteuersatz ebenso wichtig, denn das Finanzamt könnte nachträglich (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung) feststellen, daß ein zu niedriger Steuersatz angewandt wurde und die richtige Steuer bei dem Unternehmer nacherheben.

Der anzuwendende Umsatzsteuersatz bestimmt sich nach der Art der Leistung. Der allgemeine Steuersatz für umsatzsteuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen beträgt zurzeit **16 %**. Jedoch bestehen zahlreiche Ausnahmen, in denen der ermäßigte Steuersatz von **7 %** anzuwenden ist. Aktuell vom Bundesfinanzhof entschieden wurde die Frage, welchem Steuersatz die **Überlassung von Computerprogrammen** unterliegt. Es stellte sich in den entschiedenen Fällen die Frage, ob die Voraussetzungen einer der Ausnahmen zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gegeben waren. So beträgt der Steuersatz zurzeit 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben.

Der Bundesfinanzhof stellte in mehreren Urteilen fest, daß auch (Verwertungs-)Rechte an Computerprogrammen (Software) nach dem Urheberrechtsgesetz eingeräumt werden können. Die Umsatzsteuerermäßigung (7 %) setze aber weiterhin voraus, daß der Rechtsinhaber dem Leistungsempfänger als Hauptleistung Verwertungsrechte (insbesondere Rechte zur Vervielfältigung und Weiterverbreitung der Software) einräumt, und ihm nicht nur die bestimmungsgemäße Nutzung (Anwendung) des Computerprogramms gestatte (Bundesfinanzhof vom 25.11.2004, Aktenzeichen V R 4/04, V R 25/04, V R 26/04).

Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

10 Darlehen einer Personengesellschaft an nahe stehende Gesellschaften

Bei Personengesellschaften ist aus steuerlicher Sicht abzugrenzen zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen der Personengesellschaft. Letzteres kann z.B. dann vorliegen, wenn die **Personengesellschaft einem Gesellschafter oder einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person ein Darlehen gibt** und für die Darlehensgewährung keine betriebliche Veranlassung besteht. Wird ein solches Darlehen als steuerliches Privatvermögen der Personengesellschaft eingestuft, so sind die Darlehenszinsen nicht als Betriebseinnahmen zu erfassen, es kann im Falle eines drohenden Ausfalls des Darlehens aber auch keine steuermindernde Wertberichtigung vorgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 25.11.2004 (Aktenzeichen IV R 7/03) über einen solchen Fall zu entscheiden. Und zwar bestand ein Bauunternehmen aus einer Besitz-Personengesellschaft und einer Betriebs-GmbH, deren Gesellschafter Vater und Sohn waren. Daneben war der Vater alleiniger Anteilseigner einer Bauträger-GmbH, welche die Betriebs-GmbH in erheblichem Umfang mit **Baufträgen** versorgte. Da die Bauträger-GmbH in Zah-

lungsschwierigkeiten geriet, gewährte ihr die Besitz-Personengesellschaft mehrere Darlehen. Letztlich mußte die Besitz-Personengesellschaft zur Abwendung eines Konkurses der Bauträger-GmbH auf die Rückzahlung der Darlehen verzichten. Die Darlehensverluste machte die Besitz-Personengesellschaft steuermindernd geltend, was zunächst die Finanzverwaltung mit dem Hinweis auf eine private Veranlassung der Darlehen ablehnte, der Bundesfinanzhof dann aber zuließ.

Der Bundesfinanzhof stellte heraus, daß nicht jedes Darlehen an den Gesellschafter bzw. eine dem Gesellschafter nahe stehende Person als Privatvermögen einzustufen sei. Insbesondere Darlehen einer Besitz-Personengesellschaft an eine Betriebs-GmbH seien regelmäßig betrieblich veranlaßt und damit als Betriebsvermögen anzusehen. Diesen Grundsatz hat der Bundesfinanzhof auch auf Darlehen an sonstige verbundene Unternehmen erstreckt, die Geschäftspartner der Betriebs-GmbH sind. Ob dabei das Darlehen zu fremdüblichen Bedingungen gewährt wird, ist dann ohne Bedeutung, wenn keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, daß die Besitz-Personengesellschaft das Darlehen einem fremden Geschäftspartner der Betriebs-GmbH nicht gewährt hätte.

Hinweis:

Insbesondere **im Hinblick auf Wertberichtigungen auf den Darlehensbetrag** ist eine Einstufung als Betriebsvermögen sehr wichtig. Im konkreten Fall sollte **sehr sorgfältig dokumentiert** werden, aus welchen Gründen das Darlehen gewährt wird, um die betriebliche Veranlassung später nachweisen zu können. **Fremdübliche Konditionen** sind zwar nicht zwingend erforderlich, jedoch stellen diese ein wichtiges Indiz für eine betriebliche Veranlassung dar.

Für Arbeitnehmer

11 Leistungen des Arbeitgebers für ein häusliches Büro als Arbeitsentgelt oder Mietzins

Leistet der Arbeitgeber Zahlungen für einen im Haus oder in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenen Arbeitsraum, den der Arbeitnehmer zur Erbringung der Arbeitsleistung nutzt, so kann diese Zahlung steuerlich als **Arbeitslohn oder auch als Mietzins** einzustufen sein. Im Falle der Anerkennung eines Mietverhältnisses sind die Möglichkeiten, Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitsraum geltend zu machen, vielfach deutlich größer als dann, wenn die Zahlungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn eingestuft werden.

Hinsichtlich der **Abgrenzung** kann auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.9.2004 (Aktenzeichen VI R 25/02) zurückgegriffen werden. Danach ist entscheidend, in wessen vorrangigen Interesse die Nutzung des Raumes erfolgt. Dient die Raumnutzung vor allem den **Interessen des Arbeitnehmers**, so ist davon auszugehen, daß die Zahlungen als Gegenleistung für die erbrachten Arbeitsleistungen und damit als Arbeitslohn einzustufen sind. Ein solcher Fall liegt insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen anderen Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des häuslichen Arbeitsraumes vom Arbeitgeber lediglich gestattet oder geduldet wird.

Wird der Raum aber vor allem im **eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers** genutzt, so sind die Zahlungen als Mietentgelt einzustufen. Ein solcher Fall kann dann vorliegen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keinen entsprechenden Arbeitsplatz zur Verfügung stellen kann, weil z.B. die Räumlichkeiten nicht ausreichen oder weil im örtlichen Wirkungskreis des Beschäftigten keine Räume zur Verfügung gestellt werden können. Hierunter werden vielfach sogenannte Telearbeitsplätze fallen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verdeutlicht, daß es dem Steuerpflichtigen obliegt nachzuweisen, daß der Arbeitgeber ein eigenbetriebliches Interesse an der Nutzung des betreffenden Raumes hat. Insofern ist eine **sorgfältige Dokumentation** (schriftliche Vereinbarung) anzuraten. Auch darf das Risiko einer Nichtanerkennung des Mietverhältnisses nicht verkannt werden.

12 Entlassungsentschädigungen erfüllen regelmäßig Bedingungen für Steuerfreiheit

Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlaßten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses sind bis zu einem Betrag in Höhe von 7 200 € steuerfrei. Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr (55. Lebensjahr) vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre (20 Jahre) bestanden, erhöht sich der maximal steuerfreie Betrag auf 9 000 € (11 000 €).

Hinsichtlich der Voraussetzung, daß die Auflösung des Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber veranlaßt sein muß, geht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nun **entgegen der früheren Rechtsprechung** davon aus, daß im Regelfall davon ausgegangen werden kann, daß bei Zahlung einer Abfindung der Arbeitgeber die Auflösung veranlaßt hat (Urteil vom 10.11.2004, Aktenzeichen XI R 64/03). Damit ist insoweit die Voraussetzung für eine Steuerfreiheit regelmäßig erfüllt.

13 Doppelte Haushaltsführung: Wohnen bei den Eltern steuerschädlich

Aufwendungen eines Freiberuflers für eine sogenannte unechte doppelte Haushaltsführung sind auch für die Jahre vor 2003 nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.12.2004 (Aktenzeichen IV R 8/04) entschied.

Die ledige Klägerin war für eine Rundfunkanstalt in der Stadt X freiberuflich tätig. Dort wohnte sie auch. Daneben wohnte die Klägerin auch in der Stadt Y bei ihrer Mutter. Die Finanzverwaltung versagte den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Der Bundesfinanzhof schloß sich dieser Auffassung an.

Nach der früheren Rechtsprechung, die die Finanzverwaltung übernahm, konnten Aufwendungen für eine sog. **fiktive doppelte Haushaltsführung** steuerlich geltend gemacht werden. Hier- von wurde zumindest dann ausgegangen, wenn

- der Ledige in einem Zimmer bei seinen Eltern noch den Lebensmittelpunkt seiner Interessen hatte,
- Aufwendungen wegen einer kurzfristigen auswärtigen Tätigkeit für eine auswärtige Unterkunft entstanden waren und
- der Ledige nach Beendigung der auswärtigen Tätigkeit wieder in die bei den Eltern gelegene Wohnung zurückkehren würde.

Im Urteilsfall waren diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Es war nämlich nicht zu erwarten, daß die Klägerin in die Wohnung ihrer Mutter in Y zurückkehren würde. Der Bundesfinanzhof äußerte zudem grundsätzliche Bedenken an der Anwendung der Rechtsprechung zur sog. fiktiven doppelten Haushaltsführung. Der Gesetzgeber hat durch eine Gesetzesänderung die doppelte Haushaltsführung gesetzlich definiert. Nur wenn der Steuerpflichtige außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt, liegt ein doppelter Hausstand vor. An einem **eigenen Hausstand** mangelt es demgegenüber, wenn der Ledige eine Wohnung im Hausstand der Eltern unterhält.

Diese gesetzliche Regelung kommt ab dem Jahr 2003 und in allen offenen Fällen in Bezug auf frühere Jahre zur Anwendung. Der Bundesfinanzhof tendiert offenbar zu der Auffassung, daß die eingetretene Gesetzesänderung in allen offenen Fällen auch vor dem Jahr 2004 zur Anwendung kommen kann. Die Finanzverwaltung wendet zu Gunsten der Steuerpflichtigen diese Rechtsverschärfung grundsätzlich erst ab dem Jahr 2004 an.

Hinweis:

Offen bleibt die Frage, inwieweit Aufwendungen eines selbständig Tätigen oder eines Arbeitnehmers für das gelegentliche Wohnen am Beschäftigungsort nach den allgemeinen Grundsätzen steuerlich geltend gemacht werden können.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

14 Spekulationssteuer bei Wertpapieren auch für 1999 verfassungswidrig?

Das Bundesverfassungsgericht hatte bekanntlich mit Beschluß vom 9.3.2004 die gesetzliche Regelung zur steuerlichen Erfassung von sogenannten Spekulationsgewinnen insoweit für verfassungswidrig erachtet, als die Veranlagungszeiträume **1997 und 1998** betroffen waren. Grund war die Feststellung des Gerichts, es liege insoweit ein strukturelles Erhebungsdefizit vor.

Verschiedene Gerichte haben die Aussage des Bundesverfassungsgerichts auch im Zusammenhang mit anderen Veranlagungszeiträumen auf den Prüfstand gestellt. Hierzu gehört auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz, das mit Entscheidung vom 24.8.2004 (Aktenzeichen 2 K 1633/02) die vom Bundesverfassungsgericht attestierte Ungleichgewichtigkeit auch hinsichtlich des Besteuerungszeitraums **1999** verwirklicht sieht. Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Dieser hat nun mit Beschluß vom 9.6.2005 (Aktenzeichen IX R 49/04) zur Vorbereitung seiner Entscheidung den Bundesminister der Finanzen zum Verfahrensbeitritt aufgefordert und die Frage gestellt, ob die Finanzverwaltung von der Möglichkeit des **Kontenabrufs**, die seit dem 1.4.2005 existiert, auch für den betreffenden Veranlagungszeitraum Gebrauch macht und welche Auswirkungen die seit diesem Jahre geltende erweiterte Möglichkeit des Ausgleichs von Gewinnen durch entsprechende Verluste der gleichen Einkunftsart auf die Ermittlungstätigkeit der Finanzbehörden hat. Es ist vorgesehen, zu diesen Fragen am 22.9.2005 eine mündliche Verhandlung durchzuführen.

Hinweis:

Weitere Gerichtsverfahren schweben wegen der Veranlagungszeiträume 1996 und 2003. In entsprechenden Fällen kann es sich empfehlen, die Steuerfestsetzungen offen zu halten.

15 Besteuerung ausgewählter Anlageprodukte

a) Zertifikate

Bei Zertifikaten, die gelegentlich auch Partizipationsscheine genannt werden, handelt es sich um Indexanleihen, bei denen nicht nur der Ertrag indexiert ist, sondern auch die Rückzahlung des Kapitals. Je nach Entwicklung des Index erzielt der Anleger entweder einen positiven Ertrag oder aber er verliert im Fall einer gegenteiligen Entwicklung unter Umständen das gesamte eingesetzte Kapital. **Laufende Erträge** fallen hierbei **nicht** an, vielmehr wird der Ertrag erst im Zeitpunkt der Rückzahlung des Zertifikats realisiert.

Diese Instrumente sind von solchen abzugrenzen, bei denen ein fester Zins gewährt wird, jedoch im Fall einer ungünstigen Indexentwicklung ein Verfall des zurückzuzahlenden Kapitals stattfinden kann (kapitalstammindexierte Anleihen).

Vermögenszuwächse aus Instrumenten rein spekulativen Charakters führen **nicht zu Kapitaleinkünften**. Spekulative Instrumente und solche, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, müssen daher voneinander abgegrenzt werden. Die Abgrenzungsmerkmale gibt das Gesetz selbst vor. Entscheidend ist, ob das Instrument eine Kapitalrückzahlung und/oder einen Ertrag zusagt. Bei Zertifikaten ist dies dann nicht der Fall, wenn kein sogenannter Kapitalschutz existiert, d.h. wenn der Emittent nicht – und sei es auch nur teilweise – eine Rückzahlung des Kapitals garantiert hat. Bei den genannten kapitalstammindexierten Anleihen ist dies der Fall, da der Ertrag zugesagt ist. Wird im Zuge der Rückzahlungen weniger als das hingeegebene Kapital gutgebracht, so liegen negative Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Es handelt sich dann um ein (bedingtes) negatives Emissionsdisagio. Erfüllt das Zertifikat nicht die Voraussetzung einer (teilweisen) Garantie der Rückzahlung und ist auch ein Ertrag nicht garantiert, so ist es einkommensteuerfrei. Wird es allerdings innerhalb eines Jahres nach seiner Zeichnung oder nach seinem Erwerb veräußert, so liegt ein steuerlich zu erfassendes privates Veräußerungsgeschäft vor.

b) Hybridanleihen

Steigender Beliebtheit erfreuen sich wegen der unter Umständen besseren Verzinsung in letzter Zeit sogenannte Hybridanleihen. Hierbei handelt es sich dem Grunde nach um nachrangige Schuldverschreibungen. Nachrangigkeit bedeutet, daß der Emittent diese Anleihen im Fall der Liquidation der Gesellschaft erst nach Befriedigung aller anderen Gläubiger des Unternehmens zurückzahlen muß. Die Nachrangigkeit birgt daher für den Anleger ein **erhöhtes Insolvenzrisiko**, bedeutet für den Emittenten andererseits, daß solcherlei aufgenommenes Kapital zumindest teilweise als Eigenkapital angesehen wird. Anders als bei formellem Eigenkapital (Grundkapital bei der AG, Stammkapital bei der GmbH) sind Ausschüttungen auf solche nachrangigen Darlehen oder Wertpapiere beim Emittenten allerdings steuerlich abzugsfähig.

Aus Sicht des Anlegers ist die **steuerliche Behandlung sehr von der Ausgestaltung im Einzelfall abhängig**. So sehen Hybridanleihen häufig vor, daß für eine bestimmte Anzahl von Jahren ein fester Zins gezahlt wird und danach eine variable Verzinsung, in Abhängigkeit etwa vom Unternehmensgewinn. Hier besteht die Gefahr, daß die Finanzverwaltung eine solche Anleihe insgesamt als Indexanleihe einstuft, da die Höhe des Kapitalertrags von vorneherein nicht feststeht.

Es gibt andererseits Hybridanleihen, die von vorneherein einen festen Zins zusagen, der allerdings unter der Bedingung steht, daß der Gewinn der Gesellschaft im Zahlungsjahr ausreicht, die Zinsverbindlichkeit zu bedienen. Oftmals werden solche Anleihen zu Unrecht als Floater bezeichnet und die Finanzverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, daß insoweit ebenfalls eine Finanzinnovation vorliegt. In Wirklichkeit sind dies jedoch Instrumente, die als Genußschein oder Gewinnobligation anzusehen sind, da sie eben unter der Bedingung stehen, daß das emittierende Unternehmen einen Jahresgewinn aufweist. Solche Instrumente unterfallen nicht der genannten Besteuerung (bei ihrer Veräußerung), da Gewinnobligationen und Genußscheine ausdrücklich aus der Besteuerungssystematik der sog. Finanzinnovationen ausgenommen sind.

Oftmals ist die Entscheidung, zu welcher Kategorie die jeweilige Hybridanleihe gehört, nur dadurch zu fällen, daß die **Emissionsbedingungen genau untersucht werden**. Dies birgt zusätzliche Schwierigkeiten, da solche Bedingungen häufig, angelsächsischen Gepflogenheiten folgend, nur umfangreichen Konvoluten in englischer Sprache zu entnehmen sind. Dies ist selbst bei Anleihen der Fall, die auf deutsche Emittenten zu lauten scheinen, denn diese bedienen sich in der Regel zur eigentlichen Emission eigener Finanzierungsgesellschaften, die im angelsächsischen Rechtskreis ansässig sind. Es stellt sich hierbei häufig heraus, daß der eigentliche Anleiheschuldner nicht das in Deutschland gelegene Unternehmen ist, sondern eben diese Finanzierungsgesellschaft, so daß es rechtlich auf deren Gewinnsituation ankommt und nicht auf die des Mutterunternehmens. Tatsächlich ist es aber so, daß jedenfalls wirtschaftlich der Gewinn der Finanzierungsgesellschaft vom Ergebnis der Muttergesellschaft abhängig ist, da diese die Finanzierungsgesellschaft mit den erforderlichen Mitteln ausstattet.

Es lohnt sich also in jedem Fall die Emissionsbedingungen zu untersuchen und herauszufinden, ob die gewählte Bezeichnung des Instruments (Floater etc.) tatsächlich dem materiellrechtlichen Gehalt entspricht.

16 Verlustabzug bei privaten Veräußerungsgeschäften

Die Diskussion hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit bezüglich der Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte sowie die zahlreichen Urteile in diesem Zusammenhang lassen es gelegentlich in den Hintergrund treten, daß eine Vielzahl von Zweifelsfragen vor allem in Bezug auf die **Verlustverrechnung** bei dieser Untereinkunftsart existiert. Die Oberfinanzdirektion Münster hat es unternommen, in einer Kurzinformation vom 3.5.2005 eine Reihe solcher Fragen anzusprechen.

Bis 1998 waren Verluste nur mit gleichartigen Gewinnen aus demselben Veranlagungszeitraum ausgleichsfähig. Das Steuerentlastungsgesetz aus dem Jahr 1999 hat dies dahin gehend modifiziert, daß Verluste vor- und rücktragbar sind, jedoch nach wie vor ein Ausgleich mit anderen Einkünften nicht möglich ist.

Verluste aus der Zeit vor 1999: Aufgrund des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 1.6.2004 (Aktenzeichen IX R 35/01) ist die zuvor genannte Regel für die Jahre vor 1999 nicht anzuwenden. Das heißt, es kann hier unbegrenzt auch mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt allerdings nicht für die Jahre 1997 und 1998, da insoweit das Bundesverfassungsgericht bekannt-

lich die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen attestiert hatte. Der Bundesfinanzhof hat hieraus mit Urteil vom 14.7.2004 (Aktenzeichen IX R 13/01) die Konsequenz gezogen, daß dann auch eine Verlustverrechnung nicht möglich ist. Gegen dieses Urteil ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig. Einspruchsverfahren in gleichgelagerten Fällen ruhen daher; allerdings gewährt die Finanzverwaltung keine Aussetzung der Vollziehung.

Verluste aus Zeiträumen nach 1999: Hierzu sind beim Bundesfinanzhof zwei Revisionsverfahren zu der Frage anhängig, ob eine Verrechenbarkeit von Spekulationsverlusten mit anderen Einkünften möglich sein muß. Die Finanzgerichte Berlin und Köln hatten dies verneint. Auch hier ruhen etwaige Einsprüche der Steuerpflichtigen; Aussetzung der Vollziehung wird nicht gewährt. Gleiches gilt für Einsprüche, mit denen Steuerpflichtige einen Verlustvor- und -rücktrag zur Verrechnung mit anderen Einkünften begehren.

Verlustrücktrag und Freigrenze: Private Veräußerungsgeschäfte („Spekulationsgeschäfte“) bleiben steuerfrei, falls der Gesamtgewinn im Jahr unter 512 € bleibt. Liegt der Gewinn unter 512 €, aber nur deswegen, weil ein Verlustvor- oder -rücktrag stattgefunden hat, so kommt es gleichwohl zur Versteuerung, da die Anwendung der Freigrenze vorrangig vor der Verlustverrechnung zu prüfen ist. Diese Auffassung der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.1.2005 (Aktenzeichen IX R 27/04) bestätigt.

Negative Einkünfte aus sonstigen Leistungen: Das Bundesverfassungsgericht hatte mit Beschluß vom 30.9.1998 (Aktenzeichen 2 BvR 1818/91) für Verluste aus der Vermietung beweglicher Gegenstände festgestellt, daß das Verlustausgleichsverbot von sonstigen Leistungen verfassungswidrig war. Mithin ist ein unbeschränkter Verlustausgleich für alle Zeiträume vor 1999 insoweit möglich. Das Schreiben der Oberfinanzdirektion Münster weist hierzu darauf hin, daß diese Rechtsprechung nur für die besagten Vermietungseinkünfte gilt, nicht jedoch auch für diejenigen negativen Erträge aus sonstigen Leistungen anderer Art. Dies betrifft insbesondere Verluste aus Stillhaltergeschäften an den Terminbörsen.

Für Hauseigentümer

17 Grundstücksschenkung an Schwiegerkind

Bei der Schenkung von Grundstücken und auch der mittelbaren Schenkung werden immer wieder Fehler gemacht. Insbesondere die mittelbare Schenkung ist genau zu planen, um den – derzeit noch gegebenen – **Schenkungssteuervorteil** bei der Grundstücksbewertung in größtmöglichem Umfang zu nutzen. Wie bekannt, wird das Bundesverfassungsgericht voraussichtlich noch in diesem Jahr zu der Verfassungsmäßigkeit der niedrigeren Grundstücksbewertung für Erbschaftsteuerzwecke Stellung beziehen.

Auch bei der Auswahl des Beschenkten sollte die **Rechtsprechung genau beachtet** werden. Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 10.3.2005 (Aktenzeichen II R 54/03) entschieden, daß die **Schenkungen eines Grundstückes an ein Schwiegerkind** regelmäßig nicht als eine Schenkung an das eigene Kind verbunden mit einer Weiterschenkung dieses Kindes an seinen Ehegatten angesehen werden kann. Im entschiedenen Fall hatten die Eltern ihrer Tochter und deren Ehemann zu je ½ Miteigentumsanteile an einer Eigentumswohnung geschenkt; die Schenkung an das Schwiegerkind sollte als ehebedingte und durch höhere Freibeträge begünstigte Zuwendung durch die Tochter angesehen werden.

Diese Ansicht lehnte der Bundesfinanzhof in seinem Urteil ab. Vielmehr sah das Gericht eine direkte Schenkung der Schwiegereltern an ihren Schwiegersohn, mit der Folge eines geringeren Freibetrags und eines höheren Steuersatzes aufgrund einer ungünstigeren Steuerklasse. Es könne nicht angenommen werden, daß die Eltern den entsprechenden Grundstücksteil erst ihrer Tochter zugewandt hätten, damit diese ihn dann weiter an ihren Ehemann als ehebedingte Zuwendung geben könne.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen ist **aus steuerlicher Sicht der mittelbare Weg oft vorteilhafter**, d.h. die Schenkung sollte wegen des vergleichsweise hohen Schenkungsteuerfreibetrages und der günstigeren Steuerklasse zuerst an das eigene Kind und von diesem dann an seinen Ehegatten weiter erfolgen, wobei allerdings die entsprechenden Übertragungskosten, insbesondere Notar- und Grundbuchkosten zu berücksichtigen sind. Eine solche mittelbare Übertragung liegt nur dann vor, wenn das eigene Kind über eine **eigene Entscheidungsmöglichkeit** hinsichtlich der Verwendung des Schenkungsgegenstandes verfügt. Für die Beurteilung dieser Frage ist die Ausgestaltung der Verträge entscheidend. Eine Vereinbarung der Schenkung an das Kind und dessen Weiterschenkung in einer Notarurkunde sollte jedenfalls tunlichst vermieden werden.

18 Steuerliche Behandlung der Kosten für ein präventives Schadstoffgutachten

Häufig hat ein Grundstückseigentümer Anlaß zur Sorge, daß sein Grundstück z.B. aufgrund der vorherigen Nutzung kontaminiert ist. Steht eine Grundstücksveräußerung oder eine neue Nutzung bevor, kann es sinnvoll sein, eine **Bodenuntersuchung** vorzunehmen, um das Vorhandensein und ggf. den Umfang der Kontaminierung festzustellen.

In seinem Urteil vom 21.4.2004 (Aktenzeichen 12 K 283/01) hat das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden, daß **derartige Aufwendungen den Grund und Boden betreffen** und daher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als sog. Vermögensaufwendungen keine sofort abzugsfähigen Werbungskosten darstellen.

Im entschiedenen Fall hatte das Gutachten als Entscheidungshilfe für die weitere Nutzung des Grundstücks dienen sollen. Das Finanzgericht sah darin keinen direkten Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies galt um so mehr, als der vorhandene Mieter keine Mietminderung oder Kündigung wegen der Bodenverunreinigung angedroht hatte. Das Finanzgericht sah daher die Kosten als dem Grund und Boden zugehörig an und lehnte den Werbungskostenabzug ab.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Zu beobachten bleibt, wie der Bundesfinanzhof entscheiden wird.

19 Weiterführung der Eigenheimzulage bei Hinzuerwerb durch Erbfall

Oftmals erwerben Ehegatten selbst genutzte Immobilien als Miteigentümer zu je 50 %. In diesem Falle steht bei Einhaltung der Kriterien des Eigenheimzulagengesetzes im Übrigen beiden Ehegatten die Eigenheimzulage für ihren jeweiligen Miteigentumsanteil zu.

Probleme können sich dann ergeben, wenn der eine Ehegatte während des Förderzeitraums verstirbt und der überlebende Ehegatte nur einen Teil des anderen Miteigentumsanteils erwirbt. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn der verstorbene Ehegatte kein Testament gemacht hat und deshalb die gesetzliche Erbfolge eintritt. Hat das Ehepaar beispielsweise zwei Kinder und lebten sie in Zugewinnngemeinschaft, wird der überlebende Ehegatte Erbe der Hälfte des Nachlasses, während die beiden Kinder je ein Viertel erben. Im Ergebnis ist in diesem Falle der überlebende Ehegatte Miteigentümer zu 75 % des Grundstückes, während sich die beiden Kinder die verbleibenden 25 % teilen.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main hat nunmehr auf Grundlage des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 15.7.2004 (Aktenzeichen III R 19/03) eine Rundverfügung zur steuerlichen Behandlung solcher Fälle erlassen (Verfügung vom 10.3.2005, Aktenzeichen EZ 1150 A – 3 – St II 3.05). Danach sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Tritt der Erbfall **nach dem Übergang von Nutzen und Lasten** an dem gemeinschaftlichen Grundstück ein, regelt das Eigenheimzulagengesetz, daß der überlebende Ehegatte weiterhin seinen Anspruch auf die Eigenheimzulage behält. Der hinzu erworbene Teil wird dann ebenfalls förderungsfähig, allerdings nur in der Höhe, wie er dem überlebenden Ehegatten zusteht, im Beispiel also zu weiteren 25 %. Der bisherige Miteigentumsanteil des überlebenden Ehegatten bildet dann mit dem hinzuerworbenen Anteil ein Objekt.
- Verstirbt ein Ehegatte **nach Abschluß des Kaufvertrages**, jedoch vor Übergang von Nutzen und Lasten an dem Grundstück, kann der andere Ehegatte ebenfalls (nach Nutzen- und Lastenübergang) die Eigenheimzulage in Höhe von 75 % beanspruchen, denn durch den Erbfall erwirbt er weitere 25 % hinzu. Dies setzt allerdings voraus, daß eine Erbauseinandersetzung -

innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall durchgeführt wird. Erfolgt die Erbauseinandersetzung erst nach Ablauf von sechs Monaten, liegt nach Ansicht der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main ein zweiter eigenständiger Erwerb im Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung vor, so daß für den hinzu erworbenen Teil grundsätzlich keine Eigenheimzulage gewährt werden kann. Nach Ansicht der Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main handelt es sich insoweit um ein Zweitobjekt.

Hinweis:

In vergleichbaren Fällen sollte daher also darauf geachtet werden, daß die Erbauseinandersetzung innerhalb von sechs Monaten erfolgt, um die Eigenheimzulage nicht zu verlieren. Dies gilt nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 11.1.1993 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2242 – 86/92) unter Berücksichtigung der Änderungen vom 5.12.2002 (Aktenzeichen IV A 6 – S 2242 – 25/02) auch für andere Fälle.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Vorläufige Steuerfestsetzung wegen des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen

Beiträge zu bestimmten Rentenversicherungen und Kapitalversicherungen sind unter bestimmten Bedingungen als sogenannte Vorsorgeaufwendungen steuerlich abziehbar. Die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des Abzugs von Vorsorgeaufwendungen der Höhe nach – insbesondere auch in Ehegattenfällen – für die Jahre bis 2004 ist bis heute ungeklärt. Aus diesem Grunde werden Steuerveranlagungen insoweit nur vorläufig durchgeführt. Zur **vorläufigen Steuerfestsetzung hinsichtlich der nach dem Gesetz nur beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen** hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 20.1.2005 (Aktenzeichen IV A 7 – S 0338 – 5/05, DStR 2005, 248) Stellung genommen. Dabei räumt das Bundesministerium der Finanzen **folgende Billigkeitsmaßnahme** ein:

- **Rechtsfolge** der vorläufigen Steuerfestsetzung ist, daß eine im Übrigen unanfechtbar gewordene Steuerfestsetzung noch in genau diesem als vorläufig veranlagten Punkt änderbar ist, so daß aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht jeder einzelne Steuerpflichtige, der von dem Ausgang eines anhängigen Gerichtsverfahrens begünstigt sein könnte, gesondert Einspruch einlegen muß.
- Hinsichtlich der beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen hat die Finanzverwaltung nun in der Vergangenheit Steuerpflichtige vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt, also die Änderbarkeit der Steuerbescheide zugelassen. Von dem Vorläufigkeitsvermerk allerdings nicht betroffen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Frage der **Kürzung des Vorwegabzugs bei zusammenveranlagten Steuerpflichtigen**.
- Sollte nun allerdings im konkreten Einzelfall das Finanzamt gegenüber dem Steuerpflichtigen durch falsche oder mißverständliche Äußerungen den Eindruck erweckt haben, daß sich die Vorläufigkeit auch auf die Fragen der **Kürzung des Vorwegabzugs** erstreckt und den Steuerpflichtigen dadurch von einer Verfolgung seiner Rechte abgehalten haben, so ist dieser Fehler aufgrund der Anordnung des Bundesministeriums der Finanzen durch **geeignete Billigkeitsmaßnahmen** zu heilen, das heißt, dem Steuerpflichtigen die Einlegung außergerichtlicher oder gerichtlicher Rechtsbehelfe zu gestatten.

21 Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen

Zu **Abfindungsklauseln bei Pensionszusagen** hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 6.4.2005 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2176 – 10/05, BStBl I 2005, 619) Stellung genommen.

Danach können für Pensionszusagen keine Rückstellungen gebildet werden, soweit die Zusage Vorbehalte enthält, nach denen Anwartschaften oder laufende Leistungen gemindert oder entzogen werden können. Sogenannte **Abfindungsklauseln** führen also zu einem **Nichtausweis der Pensionsrückstellungen**. Dabei sind allerdings solche Vorbehalte unschädlich, die nach

allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine Minderung oder einen Entzug der Versorgungsansprüche ermöglichen. Ein Abfindungsrecht, das sich für aktive Anwärter nach dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen zum Zeitpunkt der Abfindung bemißt, ist in diesem Fall unschädlich; das **Schriftformerfordernis** ist in jedem Fall zu beachten.

Schädliche Vorbehalte sind solche, nach denen die Anwartschaften oder laufenden Leistungen **nach freiem Belieben** des Verpflichteten gemindert oder entzogen werden können. Dies ist z.B. der Fall bei Formulierungen wie

- „freiwillig und ohne Rechtsanspruch“,
- „jederzeitiger Widerruf vorbehalten“ oder
- „ein Rechtsanspruch auf diese Leistungen besteht nicht“.

Gleiches gilt, wenn die Versorgungszusage gegenüber aktiven Anwärtern durch die Auszahlung des Teilwerts vom Arbeitgeber abgefunden werden darf.

Unschädliche Vorbehalte sind z.B. solche, die eine Anpassung an nicht voraussehbare künftige Ereignisse oder Entwicklungen vorsehen, z.B.

- eine wesentliche Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens,
- eine wesentliche Änderung der Sozialversicherungsverhältnisse oder
- eine Treupflichtverletzung des Arbeitnehmers.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung wendet das Schreiben zwar auf alle noch offenen Fälle an, gibt jedoch **bis zum 31.12.2005** die Gelegenheit, zumindest solche schädlichen **Vorbehalte**, die eine Abfindung zum Teilwert vorsehen, **schriftlich anzupassen**.

22 Wesentliche Beteiligung nach § 17 EStG

a) Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ist verfassungsgemäß

In der viel beachteten Entscheidung vom 1.3.2005 (Aktenzeichen VIII R 92/03, BStBl II 2005, 398) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Absenkung der in § 17 EStG normierten Beteiligungsgrenze von 25 % auf 10 % (mittlerweile 1 %) entschieden, daß gegen diese Absenkung **keine Bedenken** bestehen.

Im entschiedenen Sachverhalt war ein Steuerpflichtiger seit 1996 mit 20 % an einer GmbH beteiligt; damit lag nach damaligem Rechtsstand keine wesentliche Beteiligung vor. Nach der Absenkung der Beteiligungsgrenze durch das sogenannte Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 veräußerte der Steuerpflichtige in 1999 einen Teilgeschäftsanteil; die Finanzverwaltung erfaßte daraufhin den daraus erzielten Gewinn als steuerpflichtiges Einkommen.

Gegen diese **nachträgliche Steuerverstrickung von stillen Reserven** (Hineinwachsen in die Steuerpflicht) durch die rückwirkende Herabsetzung der Beteiligungsgrenze hat der Steuerpflichtige insbesondere auch unter Hinweis auf das Fehlen einer vertrauensschützenden Übergangsregelung geklagt.

Sowohl vor dem Finanzgericht als auch vor dem Bundesfinanzhof blieb die Klage erfolglos. Der Bundesfinanzhof sieht in der zeitlichen Miteinbeziehung der realisierten Gewinne aus früheren Wertsteigerungen eine **zulässige unechte Rückwirkung**. Eine Einbeziehung sei dann verfassungskonform, wenn die Veräußerung nach dem Gesetzesbeschluß im Bundestag am 4.3.1999 erfolgt ist.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat zugleich klargestellt, daß bei der entsprechenden Gewinnermittlung als Anschaffungskosten nicht etwa der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt der steuerlichen Verstrickung in Betracht kommt, sondern die **historischen Anschaffungskosten** anzusetzen sind. Aktuell wird in Fachkreisen davon ausgegangen, daß der Steuerpflichtige gegen die Entscheidung **Verfassungsbeschwerde** erhoben hat, so daß ähnlich gelagerte Fälle unter Hinweis auf diese Verfassungsbeschwerde offen gehalten werden sollten.

b) Zeitpunkt zur Bestimmung der „wesentlichen Beteiligung“

In einer weiteren Entscheidung (ebenfalls vom 1.3.2005, Aktenzeichen VIII R 25/02, BStBl II 2005, 436) hat der Bundesfinanzhof weitergehend zur Problematik der wesentlichen Beteiligung Stellung genommen. Dabei hat er entschieden, daß sich das **gesetzliche Tatbestandsmerkmal der „wesentlichen Beteiligung“** nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet; diese Regelung sei verfassungsgemäß. Insoweit ist von Bedeutung, daß der gesetzliche Steuertatbestand dann erfüllt ist, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre eine wesentliche Beteiligung bestanden hat.

Im entschiedenen Sachverhalt war eine Steuerpflichtige seit 1984 zu 10 % an einer GmbH beteiligt. Ende 1999 veräußerte die Gesellschafterin 0,08 % und im Jahr 2000 die restlichen 9,92 %. Die Finanzverwaltung erfaßte beide **Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG**. Dagegen vertrat die Steuerpflichtige die Auffassung, sie sei beim zweiten Veräußerungsgeschäft nicht zu mindestens 10 % und damit nicht wesentlich beteiligt gewesen.

Der Bundesfinanzhof hat dazu entschieden, daß auch der Gewinn aus dem zweiten Veräußerungsgeschäft zu den Einkünften aus § 17 EStG gehört, weil die Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Ob eine wesentliche Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre gegeben war, richte sich ausschließlich nach der im Veranlagungszeitraum geltenden Gesetzesfassung. Somit unterliegen Anteilsveräußerungen von weniger als 10 % auch dann der Besteuerung nach § 17 EStG, wenn in den Jahren bis 1998 zwar die **Beteiligung weniger als 25 %, aber zumindest 10 %** betrug, und diese innerhalb von fünf Jahren ab Anteilsminderung unterhalb der Wesentlichkeitsgrenze veräußert wurde.

Hinweis:

Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof die strittige Rechtsfrage endgültig im Sinne der Finanzverwaltung beantwortet. Der Bundesfinanzhof hat zudem ausdrücklich klargestellt, daß er die Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze ebenso für verfassungsgemäß hält wie das Fehlen einer Übergangsregelung. Aktuell wird in Fachkreisen davon ausgegangen, daß die Steuerpflichtige gegen die Entscheidung **Verfassungsbeschwerde** erhoben hat, so daß ähnlich gelagerte Fälle unter Hinweis auf diese Verfassungsbeschwerde offen gehalten werden sollten. Andererseits zeigt dieses Urteil deutlich, welche Vorsicht in diesen Fällen geboten ist. Jedenfalls muß im Vorfeld einer anstehenden Veräußerung die Historie der Beteiligung sehr genau aufbereitet und gewürdigt werden, um ein sicheres Urteil über die steuerlichen Folgen der Veräußerung abgeben zu können.

23 Beihilfe zur Steuerhinterziehung: Haftungsfälle für Geschäftsführer

Mit seinem Urteil vom 21.1.2004 (Aktenzeichen XI R 3/03, BStBl II 2004, 919) hat der Bundesfinanzhof sowohl zur **Klarheit** als auch zur **Verschärfung der Haftung für Geschäftsführer wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung** beigetragen: Wer Beihilfe leistet, haftet danach auch vollumfänglich für die hinterzogenen Beträge.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte der Kläger (Geschäftsführer eines Großhandelsbetriebs für Lebensmittel für Restaurants) seinem Abnehmer (dem Betreiber eines Restaurants) sowohl Rechnungen mit vollem Namen und Adresse als auch Barverkaufsrechnungen erteilt (sog. **Rechnungssplitting**). Der Betreiber des Restaurants hatte in erheblichem Umfang Einnahmen sowie Ausgaben für die über Barverkaufsrechnungen vom Kläger bezogenen Waren nicht verbucht und entsprechend Einkommen- und Umsatzsteuer hinterzogen.

Die Finanzverwaltung erließ daraufhin gegenüber dem Geschäftsführer (Kläger) einen **Haftungsbescheid wegen Beihilfe** zur Steuerhinterziehung.

Der Bundesfinanzhof bestätigt in der Folge die Auffassung der Finanzverwaltung und führt dazu aus, daß der Tatbestand der Beihilfe bereits dann erfüllt ist, wenn der Gehilfe dem Haupttäter die Durchführung von Schwarzgeschäften dadurch erleichtert, daß der Haupttäter annehmen kann, auch in der Buchführung des Gehilfen nicht in Erscheinung zu treten. Dabei genüge es, wenn die Hilfe an sich geeignet sei, die fremde Haupttat zu fördern oder zu erleichtern.

Hinsichtlich der Frage, ob das Finanzamt bei der Inanspruchnahme des Haftenden sein Ermessen zutreffend ausgeübt hat, stellt der Bundesfinanzhof keine Ermessensfehler fest. Abweichend von der Auffassung des Finanzgerichts ist dabei für ihn noch nicht einmal der Grad des Verschuldens oder der Steuerschaden relevant, vielmehr hafte der Hilfeleistende ohne weitere Differenzierung in Höhe der hinterzogenen Beträge, da er **Teilnehmer einer Straftat** sei. Damit

gibt es in der Praxis bezüglich der Höhe des Haftungsbetrags **keine Verteidigungsmöglichkeit**, vielmehr haftet der Gehilfe tatsächlich ohne Begrenzung für die hinterzogenen Steuern.

Besondere Brisanz bekommt diese Rechtsprechungsverschärfung dadurch, daß die Tätigkeiten und Handlungen, die zur Beihilfe zu einer Steuerstraftat führen können, vielfältig und nicht eingrenzbar sind. Insbesondere die von den Finanzgerichten vorgenommene Eingrenzung der Beihilfehandlungen durch sogenannte neutrale Handlungen wird vom Bundesfinanzhof nicht anerkannt. Vielmehr ist auch eine **Beihilfe durch äußerlich neutrale Handlungen** möglich, sofern dadurch die Tat in ihrer konkreten Gestalt gefördert und erleichtert wird.

Hinweis:

Bei dieser Thematik ist höchste Sensibilität angezeigt, da die **Beihilfehandlungen** nicht eingrenzbar sind. Beispiele hierfür sind:

- das Rechnungssplitting,
- die „gewünschte“ Rechnung, d.h. es werden Gegenstände des privaten Bedarfs gekauft und auf der Rechnung als Gegenstände des betrieblichen Bedarfs bezeichnet,
- Rechnungen über Leistungen, die nicht erbracht wurden,
- Rechnungen, bei denen die Empfänger ausgewechselt werden,
- Gestaltung der Buchführung, die Einkäufe verschleiert, wie Verbuchung auf Sammelkonten.

24 Umsatzsteuer bei Leistungen des GmbH-Geschäftsführers?

Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu beurteilen sein mit der Folge, daß der Geschäftsführer – unter den sonstigen Bedingungen – seine Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen muß. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen. Diese **Änderung der Rechtsprechung** hat der Bundesfinanzhof mit seinem Urteil vom 10.3.2005 (Aktenzeichen V R 29/03, DStR 2005, 919) vollzogen.

Im entschiedenen Sachverhalt hatte der als freier Mitarbeiter tätige **Geschäftsführer** der GmbH **Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis** erteilt. In der Folge erkannte die Finanzverwaltung aber den Vorsteuerabzug auf der Ebene der GmbH nicht an. Der Bundesfinanzhof konnte mangels ausreichender Feststellungen durch das Finanzgericht den Sachverhalt nicht abschließend entscheiden, stellt aber folgende Rechtsgrundsätze auf:

- Eine **selbständige Tätigkeit** liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ausgeübt wird; dabei ist auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen.
- Die Annahme einer selbständigen Tätigkeit kann nicht allein verneint werden, weil der GmbH-Geschäftsführer Organ der GmbH ist und als solcher den Weisungen der Gesellschafterversammlungen unterliegt.
- **Für die Annahme** einer selbständigen Tätigkeit spricht es, wenn der Geschäftsführer nach dem Arbeitsvertrag Zeit, Umfang und Ort der Tätigkeit nach eigenem Ermessen bestimmen kann.
- **Gegen die Annahme** einer selbständigen Tätigkeit sprechen ein Urlaubsanspruch, der Anspruch auf sonstige Sozialleistungen oder die Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall.

25 Verlustausgleich bei stiller Beteiligung an GmbH

In einem Verfahren über den vorläufigen Rechtsschutz hat der Bundesfinanzhof mit Beschluß vom 3.2.2005 (Aktenzeichen I B 208/04, BStBl II 2005, 351) ernstliche Zweifel an dem **Ausschluß des Ausgleichs von Verlusten aus stillen Beteiligungen** an Kapitalgesellschaften geäußert.

Im Jahr 2003 hat der Gesetzgeber eine Regelung eingeführt, wonach **Verluste**, die eine Kapitalgesellschaft aus einer stillen Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft erzielt, **nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechenbar** sind.

Der Bundesfinanzhof äußert nun in seinem Beschluß **erhebliche Zweifel** daran, ob diese Rechtsfolge verfassungsgemäß ist; erhebliche Zweifel bestehen zumindest für solche Verluste aus vor 2003 eingegangenen Verpflichtungen.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs könnte eine **Vertrauensschutzregelung** erforderlich sein für solche Fälle, in denen sich die verpflichtete Kapitalgesellschaft bei Bekanntwerden des entsprechenden Gesetzesvorhabens ihrer Verpflichtung nicht mehr entledigen konnte.

Hinweis:

Für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle, die dem Verbot des Verlustausgleichs unterliegen haben und in denen die Vereinbarung der stillen Gesellschaft vor dem Veranlagungszeitraum 2003 erfolgte, wird angeraten, **Rechtsbehelf einzulegen**. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs in dem Hauptverfahren bleibt abzuwarten.

26 Verdeckte Gewinnausschüttung

a) Angemessenheit des Geschäftsführergehalts

In seiner wichtigen Entscheidung vom 15.12.2004 (Aktenzeichen I R 79/04, GmbHR 2005, 635) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der **Angemessenheit des Geschäftsführergehalts bei anderweitiger Tätigkeit des Geschäftsführers** Stellung genommen.

Im **Entscheidungssachverhalt** war ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei zwei Schwestergesellschaften tätig und erhielt **bei beiden** Gesellschaften Gehälter, deren Höhe an der Obergrenze der am Markt gezahlten Gehälter lag. Die Finanzverwaltung hat die Gehälter nur teilweise als angemessene Zahlungen anerkannt und im Übrigen verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen.

Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof zwei maßgebliche Aussagen getroffen:

- Ein Geschäftsführergehalt, welches im **oberen Bereich** der durch einen Fremdvergleich festgestellten Bandbreite liegt, stellt grundsätzlich keine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Es ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn eine GmbH bis an den oberen Bereich der festgestellten Gehaltsbreite geht. Dabei darf sie auch die Ertragslage der Gesellschaft – aus der Sicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses – berücksichtigen.
- Regelmäßig ist eine **anderweitige Geschäftsführertätigkeit** (Mehrfachbeschäftigung) bei der Bemessung des Gehalts mindernd zu berücksichtigen und führt zu einer Reduktion der -Angemessenheitsgrenze. Eine Nichtberücksichtigung kommt aber in Betracht, wenn gerade diese anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, die den Verlust an zeitlichem Einsatz des Geschäftsführers ausgleichen.

Hinweis:

Insbesondere bei Geschäftsführertätigkeiten für Schwestergesellschaften kann nach dieser Rechtsprechung der Nachweis geführt werden, daß die Tätigkeit für mehrere Gesellschaften nicht zu einem Abschlag führen muß, wenn sich für die Gesellschaften daraus ein Vorteil ergibt. Diese Vorteile sollten aus Nachweisgründen **sorgfältig dokumentiert werden**.

Diese Argumentation, wonach eine Reduktion der Angemessenheitsgrenze ausnahmsweise dann entfällt, wenn gerade diese anderweitige Tätigkeit für die zu beurteilende Gesellschaft Vorteile mit sich bringt, trägt der Bundesfinanzhof nahezu wortgleich auch in seinem Urteil vom 15.12.2004 (Aktenzeichen I R 61/03, GmbHR 2005, 697) vor.

b) Bewertung einer Kfz-Nutzungsüberlassung

In seiner Entscheidung vom 23.2.2005 (Aktenzeichen I R 70/04, GmbHR 2005, 775) hat der Bundesfinanzhof zur Frage **der Bewertung einer vertraglich nicht geregelten Kfz-Nutzung** Stellung genommen.

Im zu entscheidenden Sachverhalt stand dem Geschäftsführer und Ehemann der Alleingesellschafterin ein Dienstwagen zur Verfügung. Da es allerdings an einer **vorherigen, klaren und eindeutigen Abmachung** über die Privatnutzung des Pkw fehlte, wertete das Finanzamt die Pkw-Nutzung als verdeckte Gewinnausschüttung und setzte die entsprechenden Aufwendungen – ermittelt nach der **1 %-Methode** – an.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist die verdeckte Gewinnausschüttung zu bejahen, aber nicht nach der 1 %-Methode zu bewerten; der Vorteil ist vielmehr nach dem **gemeinen Wert** zu schätzen, ausgehend von einer Berechnung auf **Kostenbasis** und unter Berücksichtigung eines **angemessenen Gewinnaufschlags**. Regelmäßig wird die Auffassung des Bundesfinanzhofes für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein.

27 „Wegzug“ einer GmbH ins EU-Ausland

Das Oberlandesgericht Brandenburg hat mit Beschluß vom 30.11.2004 (Aktenzeichen 6 Wx 4/04, GmbHR 2005, 484) entschieden, daß eine Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz einer nach deutschem Recht gegründeten GmbH in einen anderen Mitgliedstaat der EU **nicht in das deutsche Handelsregister eingetragen** werden kann.

Die Eintragung scheitert nach Auffassung des Oberlandesgerichts daran, daß eine Verlegung von Satzungs- und Verwaltungssitz ins Ausland nicht möglich ist. Ein Unternehmen würde mit einer grenzüberschreitenden Verlegung des Sitzungssitzes seine **Rechtsfähigkeit verlieren**. Nicht entschieden wird vom Oberlandesgericht Brandenburg dabei allerdings die Frage, ob der Verlegungsbeschluß als Auflösungsbeschluß der Gesellschaft anzusehen ist oder aber ob ein solcher nichtig ist. Andere Oberlandesgerichte deuten einen solchen Beschluß in einen Auflösungsbeschluß der Gesellschaft um, so daß hier in der Praxis höchste Sorgfalt geboten ist.

Der **Grundsatz der Niederlassungsfreiheit** wird durch diese Entscheidung nicht berührt.

Mit freundlichen Grüßen
Ihr MAW-Team