

### Aus dem Inhalt

#### Unternehmen

Barkapitalerhöhungen im Sanierungsfall.....	1
Die Europäische Aktiengesellschaft naht .....	3

#### Steuern

Körperschaftsteueranrechnungsverfahren europarechtswidrig? .....	4
Gesellschafter-Fremdfinanzierung .....	5
Eigenprovisionen des Versicherungsnehmers .....	6
Umsatzsteuerliche Änderungen bei Grundstückskaufverträgen .....	7
Praxisgebühr und Gewinnermittlung .....	7
Vorsteuerabzug bei Gebäuden – Reaktion des BMF .....	8
Vorsteuerabzug bei privat genutzten Betriebs-PKW .....	8

#### Alle Steuerzahler

Überblick zum Alterseinkünftegesetz .....	3
Entscheidungsflut zum häuslichen Arbeitszimmer .....	4
Erbschaftsteuer bei Lebensversicherungen .....	6
Berufliche Nutzung eines privaten PC .....	6
Liebhabe bei geschlossenen Immobilienfonds.....	7

#### Kommentar

BFH kontra Finanzverwaltung.....	5
----------------------------------	---

### Gefahr der Doppelzahlung

## Barkapitalerhöhungen im Sanierungsfall

In einer aktuellen Entscheidung nimmt der BGH zu der Frage Stellung, wann eine Bareinzahlung auf eine Kapitalerhöhung zur freien Verfügung der GmbH bzw. ihres Geschäftsführers steht. Demnach führen Einzahlungen auf ein im Soll geführtes Bankkonto nicht zur Befreiung von der Bareinzahlungsverpflichtung, selbst wenn der Gesellschaft eine ausreichende Kreditlinie zur Verfügung steht. Im Insolvenzfall kann daher der Insolvenzverwalter den betreffenden Gesellschafter auf erneute Zahlung in Anspruch nehmen.

Bisher bestand die Meinung, dass Zahlungen auf ein im Soll geführtes Bankkonto dann befreiend sind, wenn über den eingezahlten Betrag innerhalb einer vereinbarten und nicht gekündigten Kreditlinie verfügt werden kann. Nur bei bereits ausgeschöpfter oder gekündigter Kreditlinie stünde der eingezahlte Betrag nicht zur freien Verfügung des Geschäftsführers.

Diese Auffassung wurde zuletzt durch eine BGH-Entscheidung vom 21.6.1996 bestätigt. Mit seinem neuesten Urteil vom 15.4.2004 rückte der BGH von dieser Ansicht jedoch wieder ab.

Diesmal zahlte der Gesellschafter jedoch nicht auf ein im Rahmen eines Kredits im Soll geführtes Bankkonto ein. Grundlage des Urteils war hier, dass die Gesellschafter ihre Bareinzahlung zwar auf ein ebenfalls im Soll geführtes Bankkonto leisteten, diese Überziehung aber von der Bank nur geduldet wurde und nicht im Rahmen einer Kreditvereinbarung stattfand.

Dennoch bezog der BGH seine neue Entscheidung ausdrücklich auch auf Sachverhalte, in denen der Gesellschaft auf dem betreffenden Konto ein Kreditrahmen zur Verfügung steht. Nunmehr genügt es nicht, dass der Überweisungsbetrag mit Schulden der Gesellschaft verrechnet wird. Dies gilt selbst dann,

wenn das Kreditinstitut eine erneute Verfügung über das Kreditkonto in entsprechender Höhe gestattet. Die Gesellschafter wurden daher dazu verurteilt, den Barkapitalerhöhungsbetrag ein weiteres Mal einzuzahlen.

Kernfrage dieser Fälle ist, ob der GmbH bzw. ihrem Geschäftsführer der Kapitalerhöhungsbetrag zur freien Verfügung stand, denn nur dann wird der Gesellschafter von seiner Bareinzahlungsverpflichtung frei. Nach früherer Auffassung war diese Voraussetzung bereits erfüllt, wenn das Vermögen der Gesellschaft durch die Einzahlung erhöht wurde und der Geschäftsführer über einen entsprechenden Betrag Anweisungen erteilen konnte.

Der BGH stellte jetzt klar, dass an die Erfüllung der Bareinzahlungsverpflichtung strenge Maßstäbe zu setzen sind. Der Gesellschafter wird nur dann von seiner Einzahlungsverpflichtung frei, wenn er der Gesellschaft zusätzliche Liquidität als Aktivposten zur Verfügung stellt. Kommt es nur zu einer Verringerung von Verbindlichkeiten, befreit dies dagegen nicht von der Bareinzahlungsverpflichtung, obwohl in beiden Fällen die Liquidität des Unternehmens gesteigert wird.



ATG Allgäuer Treuhandgesellschaft mbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Tel.: 0831/25297-0  
Fax: 0831/25297-77  
E-Mail: atg@atg.de  
Internet: www.atg.de



Mitglied in  
Moore's Rowland International,  
einem weltweiten Verbund rechtlich  
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-  
und Beratungsunternehmen



## Editorial

*Liebe Leserinnen und Leser,*

*als bekannt wurde, dass Vodafone aus Teilwertabschreibungen Steuerersparnisse in Milliardenhöhe erwartet, löste dies in den Medien einen großen Wirbel aus. Die außergewöhnliche Größenordnung der erwarteten Steuermindernungen führt offenbar dazu, dass Bund und Länder ihre Haushaltspläne neu rechnen müssen. In der öffentlichen Diskussion entstand der Eindruck, die zu erwartenden Steuermindereinnahmen seien das Ergebnis von missbräuchlichen Gestaltungen.*

*Glaukt man den Steuerexperten, die augenscheinlich die Hintergründe der gesamten Transaktion kennen, geht es hier um einen Sachverhalt aus der Zeit der Übernahme von Mannesmann durch Vodafone – also um einen bereits seit geraumer Zeit abgeschlossenen Vorgang. Im Zuge der Übernahme hatten die Mannesmann-Aktionäre ihre Aktien auf Basis eines relativ hohen Börsenkurses gegen Vodafone-Aktien getauscht. Aus diesem „Umtauschkurs“ bildeten sich für Vodafone gleichzeitig die Anschaffungskosten für die Mannesmann-Aktien. Eine Abschreibung dieser Anschaffungskosten ist „normal“, falls der Wert der Beteiligung gesunken ist. Ähnliche steuermindernde Abschreibungen auf industrielle Beteiligungen waren in der Vergangenheit auch bei anderen inländischen Unternehmen zu beobachten, wie beispielsweise bei Telekom/Voice Stream oder bei BMW/Rover.*

*Die empörte Reaktion von politischer Seite ist angesichts der leeren Haushaltskassen zwar verständlich, sachlich betrachtet ist sie jedoch nicht nachzuvollziehen. Es handelt sich um die schlichte Anwendung geltender Gesetze. In diesem Zusammenhang stimmen die spontanen Vorschläge einflussreicher Politiker außerordentlich bedenklich. Unmittelbar nach Bekanntwerden des Vorgangs schlugen sie vor, über gesetzliche Gegenmaßnahmen nachzudenken.*

*Allein schon der artikulierte Gedanke, unliebsame, jedoch auf der Grundlage der geltenden Gesetze zustande gekommene Ergebnisse durch eine rückwirkende Gesetzesänderung beseitigen zu wollen, ist ein beklagenswertes Indiz für den Verfall an politischer Kultur – selbst wenn es später nicht zu einer Umsetzung in ein konkretes Steuergesetz kommt.*

*Peter Beck*

*Dr. Peter Beck  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Partner und Geschäftsführer der ATG*

Damit wurde allen Konstellationen eine Absage erteilt, in denen die freie Verfügbarkeit des eingezahlten Kapitals – unter welchen Umständen auch immer – in Zweifel gezogen werden kann. Über den geschilderten Sachverhalt hinaus darf keine Umgehung dadurch stattfinden, dass Einzahlungen auf ein als Sicherheit für andere Verbindlichkeiten dienendes neues Konto erfolgen. Der Geschäftsführer kann dann nämlich nicht über den eingezahlten Betrag frei verfügen. Als Ausnahme gilt der Fall, dass der Geschäftsführer zulässigerweise die Anweisung gibt, auf ein solches Konto zu zahlen und somit bereits frei über den Betrag verfügt hat.

Die geschilderte Problematik wird vorwiegend dann auftauchen, wenn eine Not leidende GmbH saniert werden soll. Diese Gesellschaften mögen zwar durch stille Reserven noch nicht überschuldet sein, ihre Bankkonten jedoch führen sie dauerhaft im Minus. Finanzierende Banken sichern sich darum in der Regel frühzeitig durch umfangreiche Abtretungen von Sicherheiten ab. Der Geschäftsführer ist damit in seiner freien Verfügbarkeit über eingezahlte Barkapitalerhöhungsbeträge zumindest faktisch beschränkt. Zwar verlangt auch heute das Handelsregister für die Eintragung der Kapitalerhöhung eine Bestätigung der Bank, dass das Gesellschaftskapital eingezahlt ist, zukünftig kann jedoch damit gerechnet werden, dass solche Erklärungen wesentlich ausführlicher zu fassen sind. Damit muss vor der Kapitalerhöhung eine Abstimmung mit den finanzierenden Banken dahingehend herbeigeführt werden, dass alle finanzierenden Banken den eingezahlten Betrag vollumfänglich von jeglichen Ansprüchen freistellen. Nur so kann gewährleistet werden, dass die eingezahlten Mittel für den Geschäftsführer frei einsetzbar sind.

Gesellschaftern, die eine Barkapitalerhöhung vornehmen wollen, muss dringend empfohlen werden, die vorstehenden Grundsätze sorgfältig zu beachten. Andernfalls laufen sie im Insolvenzfall Gefahr, vom Insolvenzverwalter – möglicherweise lange nach dem Kapitalerhöhungsbeschluss – auf erneute Zahlung des Kapitalerhöhungsbetrages in Anspruch genommen zu werden.

Damit diese Probleme gar nicht erst relevant werden, sollten andere Schritte in Erwägung gezogen werden, um der Not leidenden Gesellschaft neue Liquidität zuführen zu können. In Betracht kommt die Gewährung von Gesellschafterdarlehen – gegebenenfalls mit Rangrücktrittserklärung – oder die Zuführung weiterer Kapitalrücklagen. Ob dies sinnvoll ist, muss im Einzelfall geprüft werden.

Es bleibt abzuwarten, ob der BGH die Befreiung des Gesellschafters von der Bareinzahlungsverpflichtung zukünftig von noch weitergehenden Anforderungen abhängig macht. Insgesamt kann bereits jetzt festgestellt werden, dass Kapitalerhöhungen bei Not leidenden Gesellschaften zukünftig schwieriger zu bewerkstelligen sein werden.

# Überblick zum Alterseinkünftegesetz

**A**m 5.7.2004 wurde das Alterseinkünftegesetz im Bundesgesetzblatt verkündet. In unserer Ausgabe Nr. 1/2004 hatten wir bereits über Eckpunkte des damals noch im Entwurf vorliegenden Gesetzes berichtet. Das Gesetz sieht folgendes vor:

Die Altersvorsorge unterteilt sich in

- Basisversorgung (gesetzliche und berufsständische Rentenversorgung)
- Zusatzversorgung (betriebliche Altersversorgung, Riester-Rente)
- Kapitalanlageprodukte (z.B. Sparpläne, Kapitallebensversicherungen)

Ab 2005 werden entsprechende Aufwendungen immer stärker steuerlich absetzbar, bis zu einem Höchstbetrag von 20.000 € pro Jahr (bzw. 40.000 € bei Verheirateten) ab dem Jahr 2025. Die nachgelagerte Besteuerung der Leistungen im Alter wird, ebenfalls stufenweise, bis 2040 eingeführt. In Übergangsjahren gibt es eine Günstigerprüfung zwischen altem und neuem Recht.

Betriebsrentenkapital und unverfallbare Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung können in vielen Fällen, um die Flexibilität der Arbeitnehmer zu fördern, ohne

Steuerbelastung zum neuen Arbeitgeber mitgenommen werden.

Beiträge für eine Direktversicherung können künftig nicht mehr pauschal versteuert werden. Stattdessen sind sie, ebenso wie Beiträge an einen Pensionsfonds (Pensionskasse), bis maximal 4% der Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung steuerfrei. Bei Direktversicherungen, die vor 2005 abgeschlossen wurden, können die Beiträge weiterhin pauschal versteuert werden, wenn dies bis zum 30.6.2005 beantragt wird.

Abfindungen und Arbeitszeitguthaben können bis zu 1.800 € pro Jahr des Dienstverhältnisses steuerfrei zur Nachholung einer Altersversorgung genutzt werden. Bei späterem Zufluss erfolgt die nachgelagerte Versteuerung.

Neben den Beiträgen zu gesetzlichen oder berufsständischen Rentenversicherungen sind Vorsorgeaufwendungen nur noch dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn eine Rente ab dem 60. Lebensjahr vorgesehen ist, die nicht vererblich, übertragbar, beleihbar, veräußerbar oder kapitalisierbar ist. Wie bisher sind weitere Versicherungen nur begrenzt als son-

stige Vorsorgeaufwendungen abziehbar. Der Freibetrag von 40% der erhaltenen Versorgungsbezüge (maximal 3.072 €) wird bis 2040 ganz abgebaut.

Zins- und Gewinnzuschritten bei Lebensversicherungen mit Kapitalauszahlung werden steuerpflichtig, wenn sie nach dem 31.12.2004 abgeschlossen sind. Wenn die Versicherung nach Ablauf von 12 Jahren und nach dem 60. Lebensjahr ausgezahlt wird, wird jedoch nur die Hälfte der Gutschriften steuerpflichtig.

Leibrenten wurden bisher nur mit dem Ertragsanteil versteuert. Es erfolgt eine stufenweise Umstellung auf die nachgelagerte volle Besteuerung. Bei Rentenbeginn bis 2005 werden künftig 50% versteuert; dieser Prozentsatz steigt für Rentenbeginne 2006–2020 um jeweils 2% und für Rentenbeginne 2021–2040 um je 1%. Somit hat der Rentenjahrgang 2040 erstmals die gesamte Rente zu versteuern. Der alten Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen weiterhin private Rentenversicherungen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden. Jedoch werden die Ertragsanteile abgesenkt, z.B. bei Rentenbeginn mit 65 Jahren von bisher 27% auf dann 18%.

## Unternehmen

### Die Europäische Aktiengesellschaft naht

**D**as Bundeskabinett hat am 26.5.2004 den Entwurf des Gesetzes zur Einführung der Europäischen Aktiengesellschaft (Societas Europaea, SE) gebilligt. Wird das Gesetz plangemäß verabschiedet, können ab 8.10.2004 erstmals Kapitalgesellschaften gegründet werden, für die in ganz Europa einheitliche Regelungen gelten. Damit wird die grenzüberschreitende Expansion und Neuordnung von Unternehmen erleichtert.

Interessant ist diese Alternative auch für kleine und mittelständische Unternehmen, die ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit stärken müssen. Denn die Gründung von Tochtergesellschaften im Ausland, die nach dem jeweiligen Recht des ausländischen Staates errichtet werden müssen, ist kostspielig und zeitaufwendig.

Eine SE kann durch Umwandlung, Verschmelzung oder Gründung einer Holding bzw. Tochtergesellschaft entstehen, wenn Gründungsgesellschaften ihren Sitz in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten haben oder über eine Tochtergesellschaft bzw. Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedsland verfügen. Nach zwei Jahren kann der Sitz unter Wahrung der rechtlichen Identität in einen anderen Mitgliedstaat verlegt werden. Das ist neu, denn für bislang bekannte Gesellschaftsformen ist es umstritten, ob über Einbringungen hinaus Umwandlungen über die Grenze hinweg zulässig sind und ob der Sitz ohne weiteres in ein EU-Mitgliedsland verlegt werden darf. Die Gründe liegen in den unterschiedlichen Rechtsordnungen und in den daraus resultierenden ungleichen Schutzmechanis-

men für Arbeitnehmer, Gläubiger und Minderheitsgesellschafter. Auf europäischer Ebene gilt noch keine Verordnung oder Richtlinie für die Sitzverlegung von Gesellschaften; auch deutsches Recht gestattet keine identitätswahrende Sitzverlegung. Für transnationale Umwandlungen von Gesellschaften herkömmlicher Rechtsformen wurde die EG-Fusionsrichtlinie geschaffen. Deutschland hat diese aber nicht vollständig in innerstaatliches Recht umgesetzt. Deutschen Gesellschaften ist damit noch immer die Teilnahme an grenzüberschreitenden Verschmelzungen und Spaltungen, insbesondere aus steuerlichen Gründen, versperrt.

Das gezeichnete Kapital einer SE muss mindestens 120.000 € betragen. Für das Leitungssystem kann gewählt werden, ob der herkömmliche Dualismus von Vorstand und Aufsichtsrat übernommen oder nach französischem und britischem Vorbild ein Verwaltungsrat mit Direktor die Gesellschaft leiten soll. Dieses monistische Board-Modell ermöglicht mehr Freiheit und Unabhängigkeit von den Aktionären. Für die Arbeitnehmermitbestimmung wird ein besonderes Verhandlungsgremium geschaffen. Es wird verhältnismäßig aus Arbeitnehmervertretern aller Gesellschaften der SE sowie ggf. mit Gewerkschaftsvertretern besetzt und verhandelt mit der Unternehmensführung.

Die SE kann klare Vorteile gegenüber anderen Gesellschaftsformen bieten. Für die Gründung einer SE sollten fachkundige Berater hinzugezogen werden, da durch eine maßgeschneiderte Lösung der größtmögliche praktische Nutzen dieser Rechtsform erzielt werden kann.

# Entscheidungsflut zum häuslichen Arbeitszimmer

**D**er BFH wird immer wieder eingeschaltet, um doch, gegen die grundsätzliche Intention des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 b EStG, eine unbeschränkte Abzugsfähigkeit der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers zu erreichen. Die Systematik, nach der der BFH entscheidet, gliedert sich grundsätzlich so:

- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich nicht abzugsfähig.
- Beträgt die betriebliche/berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50% der gesamten Tätigkeiten oder steht dafür kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist die Abzugsfähigkeit auf 1.250 € begrenzt.
- Die Abzugsfähigkeit ist unbeschränkt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt.

In den folgenden Fällen prüfte der BFH, wo der inhaltliche und qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit lag.

Bei einer selbständigen Ärztin, die für Krankenkassen medizinische Gutachten erstellte, aber die Patienten dafür vor Ort untersuchte, wurde der qualitative Mittelpunkt der Betätigung im

häuslichen Arbeitszimmer verneint, da die Befunde außerhalb der Praxis erhoben wurden. Für eine ärztliche Notfallpraxis dagegen wurde der unbeschränkte Abzug der anteiligen Kosten als Betriebsausgaben anerkannt – selbst wenn diese mit den Wohnräumen des Arztes verbunden ist. Befindet sich die Arztpraxis im eigengenutzten Wohnhaus und daneben das häusliche Arbeitszimmer im Wohnbereich, so unterliegt dieses Arbeitszimmer den Abzugsbeschränkungen.

Bei einem Verkaufsleiter, der Handelsvertreter betreute und keinen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber hatte, wurde die Rechtssache an das FG zurückverwiesen, weil nicht festgestellt war, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildete. Bei einer Produkt-Fachberaterin, die wesentlich im Außendienst tätig war, bildete das Arbeitszimmer auch dann nicht den qualitativen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, wenn die dort verrichteten Arbeiten zur Erfüllung der übertragenen Aufgaben notwendig waren. Anders wurde bei einem Verkaufsleiter entschieden, der zur Überwachung von Mitarbeitern auch im Außendienst tätig war. Sein häusliches Arbeitszimmer kann den Mittelpunkt bilden, wenn er dort wesentliche Leistun-

gen, z.B. Organisation der Betriebsabläufe, erbringt. Das Arbeitszimmer eines Ingenieurs wurde als beruflicher Mittelpunkt bestätigt, weil dessen Tätigkeit wesentlich von den dort erarbeiteten Problemlösungen geprägt war, obwohl darüber hinaus die Kundenbetreuung im Außendienst zu seinen Aufgaben gehörte. Auch bei einem Direktionsreferenten einer Versicherung, der teils im Arbeitszimmer und teils außer Haus tätig war, gab der Betätigungsmittelpunkt den Ausschlag für die Abzugsfähigkeit. Das Arbeitszimmer kann selbst dann (noch) Mittelpunkt sein, wenn außerhäusliche Tätigkeiten überwiegen.

In vier weiteren Entscheidungen vom 26.2.2003 hat sich der BFH damit befasst, wann ein Arbeitszimmer „häuslich“ ist, da versucht wurde, das Arbeitszimmer außerhalb der Wohnung zu halten, um den vollen Aufwand geltend machen zu können. Nicht „häuslich“ – und voll abzugsfähig – ist das Arbeitszimmer im Keller eines Mehrfamilienhauses, das eigens angemietet wurde, nicht zur Wohnung zählt und weder mit der Privatwohnung noch mit den Kellerräumen verbunden war. Bei einem Arbeitszimmer, das in einem Mehrfamilienhaus unmittelbar an die eigene Wohnung grenzte, scheiterte der vollständige Aufwandsabzug – das Arbeitszimmer wurde als „häuslich“ angesehen, selbst bei getrennten Eingängen.

Das Arbeitszimmer im eigenen Einfamilienhaus ist immer „häuslich“. Wird dagegen ein Raum an den Arbeitgeber mit einem steuerlich anzuerkennenden Vertrag vermietet und dem Arbeitnehmer für seine Tätigkeit überlassen, handelt es sich um kein häusliches Arbeitszimmer. Als beschränkt abzugsfähig i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 b EStG wurde das häusliche Arbeitszimmer bei einem Lehrer und einem Schulleiter mangels Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes anerkannt, ebenso bei einem Soldaten. Mit Hinweis auf § 4 Abs. 7 EStG werden in den Verwaltungsanweisungen von Januar 2004 zeitnahe Aufzeichnungen zu den Aufwendungen verlangt.

Beim Kampf um die Anerkennung des Arbeitszimmers wird oft übersehen, dass das Arbeitszimmer, befindet es sich im eigenen Haus oder der eigenen Wohnung und dient freiberuflichen und gewerblichen Einkünften, in vollem Umfang Betriebsvermögen wird. Daraus folgt, dass am Ende der Nutzung dieses wieder aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen zurückgeht und die bis dahin aus der Nutzung entstandene Wertsteigerung einschließlich der normalen Vollabschreibung steuerpflichtig wird. Dies kann besonders schmerzhaft sein, wenn trotz der auf 1.250 € begrenzten Abzugsfähigkeit die tatsächlich entstandene Abschreibung den Einbringungswert erheblich vermindert hat.

## Steuern

### Körperschaftsteueranrechnungsverfahren europarechtswidrig?

Der EuGH befasst sich in zwei Verfahren mit der Europarechtstauglichkeit des alten Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens bzw. der entsprechenden finnischen Regelung.

Der 2. Senat des FG Köln legte mit Beschluss vom 24.6.2004 (2 K 2241/02) dem EuGH zur Vorabentscheidung die Frage vor, ob die Ungleichbehandlung in- und ausländischer Dividenden nach dem alten Körperschaftsteueranrechnungsverfahren mit der im EG-Vertrag garantierten Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 und 58 EG) vereinbar ist. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. konnte ein inländischer Anleger, der sich an einer inländischen Körperschaft beteiligt hatte, die Körperschaftsteuer dieser Gesellschaft auf seine Einkommensteuer anrechnen. Bei einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft war die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer hingegen ausgeschlossen. Dies stelle eine Benachtei-

ligung der Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft dar.

Eine vergleichbare Rechtsfrage hat der EuGH im Fall „Manninen“ (Rs. C-319/02) für das finnische Steuerrecht zu entscheiden. Mögliche Auswirkungen für deutsche Anleger ergeben sich aus der weitgehenden Übereinstimmung des finnischen und des bis 2001 geltenden deutschen Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens. Die Generalanwältin beim EuGH sieht einen Verstoß des finnischen Anrechnungsverfahrens gegen die europäische Kapitalverkehrsfreiheit. Es bleibt abzuwarten, ob der EuGH dieser Argumentation folgt.

Es ist dringend zu raten, Steuerbescheide bis 2001 offen zu halten, um ggf. nach einer positiven Entscheidung des EuGH EU-ausländische Körperschaftsteuer auf die eigene Einkommensteuer anrechnen zu können.

## Gesellschafter-Fremdfinanzierung

**B**ereits mehrfach haben wir darauf hingewiesen, wie die Neuregelung in § 8 a KStG die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen einer Kapitalgesellschaft aus Darlehensbeziehungen zu einem Gesellschafter (inländischer und ausländischer) einschränkt. Kaum eine andere Vorschrift ist in der Fachwelt je so kritisiert worden, weil sie unscharf formuliert ist und viele offene Anwendungsfragen bestehen.

Die Auffassung der Finanzverwaltung wurde mit Datum vom 15.7.2004 durch ein BMF-Schreiben niedergelegt. Das BMF-Schreiben spricht insbesondere folgende Zweifelsfragen an:

- Steuerliche Konsequenzen aus der Qualifikation der Zinszahlungen als VGA auf Gesellschafts- und Gesellschafter-Ebene bzw. auf Ebene von nahestehenden Personen und rückgriffsberechtigten Dritten
- Präzisierung der Ermittlungsvorschriften zum anteiligen Eigenkapital und des zulässigen Fremdkapitals
- Rechtsfolgen aus der Finanzierung sog. nachgeschalteter Personengesellschaften
- Anwendungsfragen bei Holding-Strukturen

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass § 8 a KStG lediglich Vergütungen für mittel- und langfristig gewährte Darlehen, nicht jedoch für kurzfristiges Fremdkapital erfasst. Von einer kurzfristigen Kapitalüberlassung soll bei einer Laufzeit des Darlehens bis zu 6 Monaten auszugehen sein. Die Kurzfristigkeit richtet sich an den im Gewerbesteuerrecht verwendeten Ausdruck der Dauerschuld.

§ 8 a KStG soll auch für Zinszahlungen an sog. rückgriffsberechtigte Dritte gelten. Um solche handelt es sich beispielsweise, wenn eine Bank ein Darlehen gibt und der Gesellschafter hierfür Sicherheiten stellt (back-to-back-Finanzierung). Das BMF-Schreiben sieht eine Einschränkung des Anwendungsbereiches vor. Eine Umqualifizierung soll demnach nur erfolgen, wenn der Gesellschafter bei der finanzierenden Bank eine Einlage unterhält und die Bank darauf Zinsen entrichtet. Nicht erfasst würden sonstige Sicherheiten, wie z.B. Grundstücke oder Bürgschaften, Garantien u.ä. ohne gleichzeitige Einlage bei der kreditgebenden Bank. Allerdings ist ein Gegenbeweis zu führen. Auch der Anwendungsbereich des § 8 a KStG für Tochtergesellschaften innerhalb einer Holding-Struktur war bisher unklar – beispiels-

weise, ob für diese Kapitalgesellschaften auch die Freigrenze von 250 T€ für Zinszahlungen sowie der reguläre save-haven (Verhältnis EK:FK, entspricht 1:1,5) anzuwenden ist. Das BMF-Schreiben besagt, dass auch diese Tochterkapitalgesellschaften Anspruch auf die Freigrenze sowie eines save-havens haben, sofern das Darlehen unmittelbar von der Holdinggesellschaft an ihre nachgeschalteten Tochtergesellschaften gegeben wird. Dies gilt jedoch nicht für Darlehen, die von dem Gesellschafter der Holding-Gesellschaft gegeben werden.

Das BMF-Schreiben behandelt weitere praxisrelevante Fragestellungen, wobei es nicht immer mit der Rechtsauffassung der Fachliteratur übereinstimmt. Auch mit dem BMF-Schreiben verbleiben ungeklärte Zweifelsfragen. Solide Steuerplanungen ohne bereits angelegtes Konfliktpotential mit der Finanzverwaltung sind somit nur mit Einschränkung möglich. In Fachkreisen wird bereits eine Änderung bzw. Klarstellung des § 8 a KStG gefordert. Begründet wird dies auch mit der Europa-Untauglichkeit der neuen Vorschrift. Es mag dahingestellt bleiben, ob sich diese Rufe Gehör verschaffen können.

## BFH kontra Finanzverwaltung

Kommentar:



**Christian Plötz**  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Partner der ATG

**I**n unserer Mai-Ausgabe (Wirtschaft und Steuern aktuell, Nr. 2/2004) haben wir unter dem Titel „Das BMF schlägt zurück“ über den Nichtanwendungserlass des BMF berichtet. Mit ihm sollen die positiven Auswirkungen der BFH-Entscheidung zur Bildung eines Korrekturpostens im Rahmen des § 15 a EStG auf den entschiedenen Fall „eingefroren“ werden.

*Statt dem Verfahren beizutreten und die Bedenken gegen die Auffassung des BFH zu artikulieren, nahm das BMF diese Möglichkeit nicht wahr. Es reagierte hingegen mit dem Schreiben vom 14.4.2004 – auch zur Verwunderung des BFH. Dieses Verhalten des Finanzministers dient in keiner Weise der Rechtssicherheit im Umgang mit § 15 a EStG, der ursprünglich nur zur Verhinderung von Steuermisbrauchsfällen gedacht war. Leider ist das Verhalten der Finanzverwaltung kein Einzelfall. Die Richter des BFH beklagen seit längerem die fehlende Kooperationsbereitschaft der Finanzverwaltung.*

*Es ist nicht zu übersehen, dass sich der BFH bei seiner Entscheidung große Mühe gab, über den zu entscheidenden Sachverhalt hinaus zu gehen. Im Interesse der Rechtssicherheit ging er auf weitere Fallvarianten der Einstellung und Fortentwicklung des Korrekturpostens ein. Anhand einiger typischer Gestaltungen sollte die (neue) Grundidee des Korrekturpostens aufgezeigt werden, konkret seine Einbindung in die strukturelle Wertung des § 15 a EStG.*

*Eigentlich wäre in diesem aktuellen Stadium der Gesetzgeber gut beraten, § 15 a EStG mit Rücksicht auf die materiellen Rechtsregeln des Korrekturpostens zu überarbeiten. Dabei sollte das Feststellungsverfahren nach § 15 a Abs. 4 EStG auf den Betrag des jeweils am Bilanzstichtag verbleibenden Korrekturpostens erweitert werden.*

*Da das Urteil von der bisherigen Besteuerungspraxis grundsätzlich abweicht, ergibt sich die Frage, wie so genannte „Altfälle“ zu behandeln sind. Muss im Rahmen bestandskräftiger Feststellungen nach § 15 a Abs. 4 EStG die Umqualifikation verrechenbarer in ausgleichsfähige Verluste erfolgen, weil der Korrekturposten auch für Altfälle noch nicht verbraucht ist?*

*Steuerpflichtige und Berater sind trotz des BMF-Schreibens gefordert, ihre Altfälle nach eventuellen Korrekturposten zu durchforsten, da nach Äußerung eines Richters des VIII. Senats beim BFH eine Änderung dieser Rechtsprechung nicht in Sicht ist.*

# Erbschaftsteuer bei Lebensversicherungen

**B**ei Lebensversicherungsverträgen unterscheidet das Versicherungsrecht streng zwischen

- dem Versicherungsnehmer, als Vertragspartner der Versicherung
- dem Versicherten, der Person, auf deren Leben die Versicherung abgeschlossen ist
- und dem Bezugsberechtigten, der die Versicherungsleistung erhalten soll.

Der Bezugsberechtigte wird vom Versicherungsnehmer bestimmt (Vertrag zugunsten Dritter). Wird er nicht benannt, steht die Versicherungsleistung im Erlebensfall dem Versicherungsnehmer zu. Im Todesfall fällt sie entsprechend der gesetzlichen oder gewillkürten Erbfolge in den Nachlass.

Der erbschaftsteuerliche Wert von Lebensversicherungen richtet sich nach § 12 Abs. 1 ErbStG, §§ 12 ff. BewG. Grundsätzlich wird dabei zwischen fälligen und noch nicht fälligen Ansprüchen unterschieden. Ist ein fälliger Anspruch auf die Auszahlung eines Kapitalbetrags

gerichtet, ist er nach § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen – unabhängig davon, ob die Versicherung in den Nachlass oder an einen bezugsberechtigten Dritten fällt.

Bei Schenkungen unter Lebenden besteht die Möglichkeit, die volle Besteuerung des Nennwerts zu vermeiden.

Die Einräumung eines Bezugsrechtes löst noch keine Schenkungsteuer aus. Sie greift erst mit der Fälligkeit der Versicherung. Die freigebige Zuwendung besteht in der Versicherungssumme selbst, und wird mit dem Nennwert besteuert.

Die Besteuerung kann vermieden werden, wenn der Versicherungsvertrag auf einen Dritten übertragen wird. Das heißt, es erfolgt ein Wechsel des Versicherungsnehmers mit allen vertraglichen Rechten und Pflichten. Zum Zeitpunkt der Übertragung erfolgt eine Schenkung, die nach § 12 Abs. 4 BewG mit 2/3 der eingezahlten Prämien oder mit dem niedrige-

ren Rückkaufswert bewertet wird. Diese Möglichkeit ist besonders zu empfehlen, wenn der Versicherungsvertrag in wenigen Jahren abläuft und entsprechendes Kapital sowie Überschussanteile vorhanden sind. Diese Alternative sollte geprüft werden, wenn eine Schenkung größerer Beträge an Angehörige oder Dritte beabsichtigt wird. Geldbeträge oder Wertpapiere werden immer zum Nennwert besteuert. Mit einem nahezu fälligen Versicherungsvertrag kann ein entsprechender Wert erheblich günstiger übertragen werden – er wird lediglich mit 2/3 der gezahlten Prämien bewertet. Ein weiterer Vorteil besteht im geringeren Verbrauch der Freibeträge und etwaiger Progressionsvorteile bei Eintritt des Erbfalles innerhalb von 10 Jahren nach der Schenkung.

Die 2005 anstehende verfassungsrechtliche Überprüfung der unterschiedlichen Bewertungen von Betriebsvermögen, Grundbesitz und sonstigem Vermögen könnte auch die günstige Bewertung von noch nicht fälligen Ansprüchen aus Lebensversicherungen berühren.

## Steuern

### Eigenprovisionen des Versicherungsnehmers

Ob sog. Eigenprovisionen einkommensteuerpflichtig sind, wurde durch mehrere Entscheidungen des BFH wie folgt geklärt:

#### Keine Steuerpflicht

X schloss über einen fremden Versicherungsvertreter einen Vertrag für sich ab. Dafür hat der Vertreter Anspruch auf Provision von der Versicherungsgesellschaft. Es war Vertragsvoraussetzung, dass der Vertreter einen Teil seiner Provision (= Betriebsausgabe) an X weiterleiten würde. Der BFH entschied mit Urteil vom 2.3.2004, IX R 68/02 (DStR 2004, 770), dass die weitergeleiteten Provisionsteile bei X nicht steuerpflichtig sind. Nur der Versicherungsvertreter habe eine steuerpflichtige Vermittlungsleistung erbracht und trete an die Versicherungsgesellschaft mit dem Ziel heran, für seine Leistung ein Entgelt zu erhalten. X hingegen habe keine Vermittlungsleistung erbracht, es gäbe keinen Vertrag des X für ein geschäftsmäßiges oder gelegentliches Tun mit dem Ziel der Entgeltlichkeit. X habe lediglich einen Teil des Geldes von dem Versicherungsvertreter zurückerhalten, das er über die Prämien wirtschaftlich selbst trägt. Erhaltene Zahlungen mindern bei X den Preis für die Versicherung, sind so ein Rückfluss seiner Aufwendungen.

#### Steuerpflicht für übliche Betriebs-einnahmen

Ein Versicherungsvertreter schließt für sich oder seine Ehefrau eine Lebensversicherung ab und erhält dafür in gleicher Weise wie für sonstige Vertragsabschlüsse eine Provision. Nach dem BFH-Urteil vom 27.5.1998, X R 17/95 (BStBl II 1998, 618) erzielt der Vertreter auch bei einer Eigenprovision steuerpflichtige Betriebseinnahmen nach § 15 EStG.

#### Steuerpflicht für gelegentliche, sonstige Einnahmen

Y hatte mit einer Versicherungsgesellschaft einen Mitarbeitervertrag abgeschlossen, um von dieser für seinen eigenen Versicherungsabschluss eine Provisionen zu erhalten. Jetzt sind die erhaltenen Provisionen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig. Die Provisionszahlungen sind die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung der Versicherungsgesellschaft. Nach dem BFH-Urteil vom 27.5.1998 X R 94/96 (BStBl II 1998, 619) besteht eine Leistungsverknüpfung, also ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Versicherungsvermittlung und der erhaltenen Provision.

## Alle Steuerzahler

### Berufliche Nutzung eines privaten PC

Ein PC gehört inzwischen zur Standardausrüstung eines privaten Haushaltes. Nicht selten wird dieser auch beruflich genutzt. Immer wieder war streitig, in welchem Umfang die Anschaffungskosten des PC steuerlich geltend gemacht werden können. Der BFH hat in einer Entscheidung vom 19.2.2004 klargestellt, dass eine untergeordnete private Mitbenutzung eines PC in einem Umfang bis zu 10% unschädlich ist. Ist dies der Fall, können die Abschreibungen auf das Gerät (i.d.R. 3 Jahre) voll als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit angesetzt werden. Übersteigt der private Nutzungsanteil 10%, kann laut BFH aus Vereinfachungsgründen ein beruflicher Nutzungsanteil von 50 % unterstellt werden, d.h. die anteiligen Kosten können zur Hälfte als Werbungskosten angesetzt werden. Zu beachten ist, dass Peripherie-Geräte im Allgemeinen nur zusammen mit dem Computer genutzt werden und somit im Regelfall nicht als sog. geringwertige Wirtschaftsgüter abgeschrieben werden können. Daraus folgt, dass ein sofortiger voller Abzug nicht möglich ist, auch wenn die Anschaffungskosten einzelner Geräte den Betrag von 410 € unterschreiten sollten.

## Alle Steuerzahler

### Liebhabelei bei geschlossenen Immobilienfonds

**B**ei neuen geschlossenen Immobilienfonds soll, nach dem Willen der Finanzverwaltung, der Betrachtungszeitraum für den Totalüberschuss auf 30 Jahre verkürzt werden.

Geschlossene Immobilienfonds sind Personengesellschaften, meist in der Rechtsform der GbR oder KG. Zweck der Gesellschaften ist z.B. die Errichtung oder der Erwerb und die Modernisierung eines Gebäudes mit dem Eigenkapital einer Vielzahl von Gesellschaftern. Auf Grund steuerlicher Anreize investierten viele geschlossene Immobilienfonds in den 90er Jahren in Ostdeutschland. Bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht beurteilt die Finanzverwaltung negative Einkünfte als steuerlich nicht relevante Liebhabelei. Kann der Steuerpflichtige die Kosten einer Einkunftsquelle nicht decken, weil er dies entweder subjektiv gar nicht will oder weil ihm dies objektiv nicht möglich ist, muss er damit rechnen, dass negative Einkünfte aus dieser Quelle mit anderen positiven Einkünften nicht verrechenbar sind. Die Finanzverwaltung verlangt für die Anerkennung steuerlicher Verluste das Streben nach einem Totalgewinn bzw. Totalüberschuss. Eine Kostendeckungsabsicht oder ein Streben nach positivem Cashflow reicht nicht aus. Auch angestrebte Steuervorteile oder ein Periodengewinn bzw. Periodenüberschuss sind keine Absichten zur Einkunftszielung.

Für die Frage, ob ein Totalüberschuss und damit Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, muss ei-

ne Zukunftsprognose erstellt werden. Zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung ist auf die zu erwartenden Einnahmen und Werbungskosten abzustellen. Ein steuerlicher Verlust kann auch dann geltend gemacht werden, wenn sich die Einnahmen und Ausgaben später ungünstiger entwickeln, als zum Zeitpunkt der Investition zu erwarten war. Für die Dauer der voraussichtlichen Vermögensnutzung ist zurzeit noch bei Gebäuden von einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 100 Jahren auszugehen. Grundsätzlich spricht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Einkunftszielungsabsicht. Diese Frist wurde bei Ferienwohnungen bereits auf 30 Jahre verkürzt, wenn zeitweise Selbstnutzung vorliegt. Wegen der Unsicherheiten bei einem 30-jährigen Prognosezeitraum werden hier Zu- und Abschläge in Höhe von jeweils 10% bei den Einnahmen und Ausgaben zugelassen. Legt der Steuerpflichtige dar, dass er in der Vergangenheit auf Werbungskostenüberschüsse reagiert und die Art und Weise der Vermietung geändert hat, sind die neuen Annahmen zugrunde zu legen, sobald sich die erkennbar angelegten Maßnahmen erstmals ausgewirkt haben. Die sich so ergebenden Einnahmen und Ausgaben sind auf den Rest des Prognosezeitraums hochzurechnen. Aufgrund der geplanten Verkürzung des Betrachtungszeitraums für einen Totalüberschuss auf 30 Jahre werden künftige geschlossene Immobilienfonds hinsichtlich ihrer Prognoseberechnung genauer zu prüfen sein.

## Steuern

### Praxisgebühr und Gewinnermittlung

Das BMF hat sich mit den Finanzbehörden der Länder verständigt, wie die von den gesetzlich Krankenversicherten an den Arzt zu leistende Praxisgebühr von 10 € im Quartal steuerlich zu erfassen ist. Die Behandlung als durchlaufenden Posten, d.h. als für Rechnung der Krankenkassen vereinnahmt, lehnt das BMF ab. Die Praxisgebühr stellt eine Betriebseinnahme dar, die bei Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen ist. Die zeitliche Erfassung richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen. Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung), wird die Praxisgebühr zum Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf die Einnahme erfasst. Zahlt der Patient nicht, ist der Anspruch gegenüber der Krankenkasse zu berücksichtigen. Andererseits sind Ansprüche auf Abschlusszahlungen gegen die KV oder KZV für zurückliegende Quartale um die Kürzung des Honoraranspruches in Höhe der bereits vereinnahmten Praxisgebühren zu vermindern. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist die Praxisgebühr erst bei Zahlung zu erfassen. Die sich nach §§ 294, 295 Abs. 1 SGB V und dem Bundesmantelvertrag-Ärzte ergebenden Aufzeichnungspflichten sind auch für steuerliche Zwecke zu beachten.

## Steuern

### Umsatzsteuerliche Änderungen bei Grundstückskaufverträgen

**D**ie Veräußerung eines Grundstücks durch einen Unternehmer ist grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Wird das Grundstück von einem Unternehmen erworben, kann zu der Besteuerung mit Umsatzsteuer optiert werden.

Diese Option hat für den Verkäufer den Vorteil, dass er zum Vorsteuerabzug berechtigt bleibt. Wird ein Grundstück ohne Umsatzsteuer veräußert, führt dies u. U. zu einer Berichtigung eines ursprünglichen Vorsteuerabzugs (z.B. aus der Bebauung). Der Erwerber ist grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Einschränkungen können sich allerdings ergeben, wenn das betreffende Grundstück nicht in vollem Umfang für steuerpflichtige Leistungen genutzt wird. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 ergaben sich für die Umsatzsteuer ver-

schiedene Änderungen, die auch Grundstücksgeschäfte betreffen. Künftig muss die Option zur Besteuerung bereits im notariellen Kaufvertrag fixiert werden. Beide Parteien legen also bereits im Vorfeld die umsatzsteuerliche Behandlung der Grundstücksveräußerung fest. Zu beachten ist dabei, dass eine Option zur Umsatzbesteuerung nicht greift, wenn es sich um eine sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen handelt, wenn also das Grundstück selbst eine geschlossene betriebliche Einheit darstellt. In diesem Fall liegt ein nichtsteuerbarer Umsatz vor, der die Umsatzsteuer ausschließt.

Änderungen haben sich auch hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft ergeben. Nach bisherigem Recht musste im Falle der Optionsausübung der Käufer des Grundstücks die Umsatzsteuer an den Verkäufer entrichten, der diese

wiederum an das Finanzamt bezahlte. Künftig schuldet der Käufer des Grundstücks die Umsatzsteuer. Er entrichtet an den Verkäufer lediglich den Nettokaufpreis. Der Käufer und nicht der Verkäufer des Grundstücks muss die Umsatzsteuerschuld an das Finanzamt melden und abführen. Gleichzeitig hat er selbstverständlich die Berechtigung, die betreffende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, soweit er steuerpflichtige Umsätze bewirkt. Wichtig ist hier, dass die Umsatzsteuer im notariellen Kaufvertrag nicht gesondert ausgewiesen werden darf. Stattdessen muss auf die Steuerschuldnerschaft des Käufers hingewiesen werden. Enthält der Kaufvertrag dennoch einen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag, schuldet der Verkäufer diese Umsatzsteuer zusätzlich nach § 14 c Abs. 1 UStG.

# Vorsteuerabzug bei Gebäuden – Reaktion des BMF

**I**m sog. Seeling-Urteil entschied der EuGH, dass die private Verwendung eines ganz dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes als Eigenverbrauch der Umsatzsteuer unterliegt. Zugleich steht dem Unternehmen der Vorsteuerabzug für die auf private Nutzung entfallenden Kosten zu.

Das BMF hat mit Schreiben vom 30.3. und 13.4.2004 dazu Stellung genommen und Grundsätze für die Behandlung dieser Fälle aufgestellt, die auf Anschaffungsvorgänge ab dem 1.7.2004 anzuwenden sind. Für den Vorsteuerabzug wird eine erkennbare Zuordnung des zu mindestens 10% unternehmerisch genutzten Gesamtgegenstandes zum Unternehmen gefordert. Liegen keine abziehbaren Vorsteuern vor, kann die Zuordnung dadurch erfolgen, dass gegenüber dem Finanzamt spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung schriftlich erklärt wird, dass und in welchem Umfang der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wird. Ohne solch eindeutige Zuordnung will das BMF den Vorsteuerabzug versagen. Da bisher im Zweifelsfall galt, dass der Gegenstand in vollem Um-

fang dem Unternehmen zuzuordnen sei, sollte man sich in Altfällen bei Problemen mit der Finanzverwaltung auf deren bisherige Auffassung berufen.

Der Gegenstand muss außerdem zum (teilweisen) Vorsteuerabzug berechtigt haben. Ausschlaggebend dafür ist ausschließlich der unternehmerische Teil der Nutzung. Wird der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil nur zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, ist nach Auffassung des BMF insgesamt kein Vorsteuerabzug möglich. Ob dies auch europarechtlich Bestand haben wird, kann derzeit nicht beurteilt werden. Wer abgesehen von der Privatnutzung nur steuerfreie Umsätze erbringt, sollte die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht hinnehmen, sondern entsprechende Veranlagungen offen halten, um ggf. für den privat genutzten Teil von einer entsprechenden Entwicklung der Rechtsprechung zu profitieren.

Das BMF will zudem die Entnahme des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/ Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe der

Besteuerung unterwerfen. In der Literatur ist dies umstritten. Außerdem kann nicht ausgeschlossen werden, dass der EuGH die Steuerbefreiung für Grundstückslieferungen in Entnahmefälle für rechters erklärt.

Die Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung orientiert sich an den entstandenen Kosten. Dazu verteilt das BMF die Anschaffungskosten auf den Berichtigungszeitraum von 10 Jahren, d.h. die unentgeltliche Wertabgabe wird in den ersten 10 Jahren mit 10% der Anschaffungs- und Herstellungskosten besteuert. Damit wäre der Vorsteuerabzug innerhalb von 10 Jahren ausgeglichen – was dem EuGH widersprechen dürfte, der auf die Ausgaben für die unentgeltliche Verwendung abstellt. In diesen Wert fließt zwar auch der Wertverzehr ein, allerdings eher in Höhe der ertragsteuerlichen Abschreibung.

Noch sind viele Fragen, die an das Seeling-Urteil anknüpfen, umstritten. Man ist daher gut beraten, in den oben genannten Punkten die Veranlagung bis zum Ergehen höchststrichtlicher Entscheidungen offen zu halten.

## Steuern

### Vorsteuerabzug bei privat genutzten Betriebs-PKW

Der EuGH hat am 29.4.2004 („Sudholz“) entschieden, dass die deutsche Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf 50% bei gemischt genutzten PKW im Grundsatz EU-konform ist. Nur die Rückwirkung zum 1.4.1999 ist wegen ihrer Unvereinbarkeit mit dem Gebot der Rechtssicherheit rechtswidrig. Damit ist § 15 Abs. 1 b UStG nur in der Zeit vom 1.4.1999 bis 4.3.2000 (Veröffentlichungstag der Ermächtigung) nicht mit dem EU-Recht vereinbar.

#### Konsequenzen für Zeiten bis 31.12.2003

Für PKW, die zwischen dem 1.4.1999 und 4.3.2000 erworben wurden, gilt die Vorsteuerabzugsbegrenzung nicht. Für den Vorsteuerabzug auf Erwerb, Nutzung usw. dieser PKW gilt die allgemeine Regelung. Die Ungültigkeit wirkt aber grundsätzlich nur zugunsten des Steuerpflichtigen, der die Umsatzsteuerfestsetzung für 1999 bzw. 2000 angefochten und damit „offen“ gehalten hat. Bei bestandskräftigen Steuerbescheiden 1999/2000 bleibt es bei der Anwendung des § 15 Abs. 1 b UStG. Für PKW, die zwischen dem 4.3.2000 und 31.12.2002 erworben wurden, ist § 15 Abs. 1 b UStG anzuwenden. Die Vorsteuerabzugsbegrenzung auf 50% gilt in allen (noch offenen) Fällen – also auch, wenn der Unternehmer

nachweisen kann, dass sein unternehmerischer Nutzungsanteil über 50% liegt.

Unternehmer, die PKW zwischen dem 1.1. und 31.12.2003 erworben haben, können sich, da die EU-Ermächtigung Ende 2002 abgelauten war, auf das Gemeinschaftsrecht berufen. Das macht (für noch nicht bestandskräftige Fälle) aber nur Sinn, wenn ein höherer unternehmerischer Nutzungsanteil als 50% nachgewiesen werden kann. Es gelten dann der volle Vorsteuerabzug und die bekannten Nachweisstreitigkeiten über die Höhe der nichtunternehmerischen Nutzung (Fahrtenbuch). Umstritten ist, ob eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen ist. Die Finanzverwaltung plant ein Wahlrecht des Unternehmers. Ein BMF-Schreiben wird in Kürze erwartet.

#### Gegenwärtige Rechtslage

Das EuGH-Urteil hat für PKW, die ab 1.1.2004 erworben wurden, keine Auswirkungen, da der Gesetzgeber zu diesem Stichtag § 15 Abs. 1 b UStG aufgehoben hat. Wird der PKW zu mindestens 10% unternehmerisch genutzt, kann also wieder der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Im Gegenzug ist die Kfz-Nutzung nach § 3 Abs. 9 a UStG zu versteuern.

## Impressum

Herausgeber:  
ATG Allgäuer Treuhandgesellschaft mbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.:  
Dr. Peter Beck  
ATG  
Bahnhofstraße 57  
87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:  
KAMPE-PR · Berlin

Ein Projekt von  
Moores Rowland Deutschland

**Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.**