

Wichtige Informationen für unsere Mandanten

Aus dem Inhalt

Unternehmen

Renaissance der GmbH & Co. KG.....	1
Verluste bei beschränkter Haftung.....	4
Bestellung unter einer auflösenden Bedingung.....	4
Haftung bei Vergabe von Krediten an Gesellschafter.....	6
Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen.....	6
Boni und Rabatte auf Rechnungen.....	8

Steuern

Betriebsprüfung: Dokumentation der Verrechnungspreise bei Leistungen.....	3
„Das BMF schlägt zurück“ – Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil.....	3
Strafbefreiende Erklärung.....	4
Steuerschuldnerschaft gemäß § 13 b UStG.....	7

Alle Steuerzahler

Besteuerung privater Spekulationsgewinne.....	5
Bekämpfung der Schwarzarbeit.....	7
Vererblichkeit des Verlustabzuges.....	7
Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen.....	8

Immobilien

Private Vermögensverwaltung – gewerblicher Grundstückshandel....	3
Spekulationsfrist für Grundstücke.....	5

Kommentar

Häufung verfassungs- und europarechtswidriger Steuergesetze.....	5
--	---



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



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

Vorteile der Rechtsformen

Renaissance der GmbH & Co. KG

Seit Jahren beschäftigen sich Steuerberater und Unternehmen mit der Frage, welche Rechtsform vorteilhafter ist: Die Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) oder die Personengesellschaft (GmbH & Co. KG). Die Vorteile der einen oder anderen Rechtsform sind nicht zuletzt abhängig von den steuerlichen Rahmenbedingungen, die erfahrungsgemäß in gewissen Zeitabständen wechseln. Auch zum Jahresende 2003 haben sich Änderungen ergeben.

Eine Kapitalgesellschaft ist als juristische Person selbstständig steuerpflichtig für Gewerbesteuer (GewSt) und Körperschaftsteuer (KSt). Der KSt-Satz beträgt 25%, zuzüglich Solidaritätszuschlag (SolZ). Bei einer Gewinnausschüttung unterliegt der bereits versteuerte Gewinn (auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit GewSt, KSt und SolZ) bei dem Gesellschafter erneut der Besteuerung mit Einkommensteuer (ESt) und SolZ, allerdings nach dem Halbeinkünfteverfahren. Die Gewinnausschüttung ist also nur zur Hälfte steuerpflichtig. Damit ist die Gesamtsteuerbelastung davon abhängig, ob der Gewinn der Gesellschaft ausgeschüttet oder thesauriert wird.

Bei einer Personengesellschaft hingegen ist nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter steuerpflichtig. Für die Gesellschaft entsteht lediglich eine Belastung mit GewSt. Der Gewinn der Gesellschaft unterliegt, unabhängig von der eigentlichen Gewinnverwen-

dung (Thesaurierung oder Entnahme), auf Ebene des Gesellschafters der vollen Besteuerung mit ESt zzgl. SolZ. Die konkrete Höhe der Belastung richtet sich damit nach der persönlichen Einkommenssituation der Gesellschafter bzw. deren persönlichem ESt-Satz. Ist der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft, entsteht eine entsprechende Besteuerung mit KSt. Natürlichen Personen, die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind, wird jedoch die von der Gesellschaft gezahlte GewSt auf die persönliche Einkommensteuerschuld in pauschaler Form angerechnet. Allerdings wird wegen der pauschalen Form des Verfahrens meist nicht der gesamte Betrag der GewSt zur Anrechnung gebracht. Die Entlastung ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig, insbesondere dem GewSt-Hebesatz.

Der Vergleich der Steuerbelastung zwischen Kapital- und Personengesellschaft ergibt folgendes Bild:

	Kapitalgesellschaft		Personengesellschaft
	Thesaurierung	Vollausschüttung	
Ebene der Gesellschaft			
Gewinn v. GewSt	100,00	100,00	100,00
GewSt	16,67	16,67	16,67
Gewinn n. GewSt	83,33	83,33	83,33
KSt	20,83	20,83	
SolZ	1,15	1,15	
Gewinn n. Steuern	61,35	61,35	83,33
Ebene des Gesellschafters			
Einkünfte		30,68	83,33
ESt (45% inkl. GewSt-Anr.)		13,81	30,00
SolZ		0,76	1,65
Gesamtbelastung in %	38,65	53,22	48,32



Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

der BGH hat sich grundsätzlich zu Aktienoptionen für Aufsichtsräte geäußert. Auf Betreiben der Deutschen Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz hatten sich drei Aktionäre gegen das von der Hauptversammlung der MobilCom AG beschlossene Aktienoptionsprogramm für ihre Aufsichtsräte gewandt.

Das Urteil vom 16.2.2004 untersagt nun ausdrücklich, Aktienoptionen für Aufsichtsräte durch den Rückkauf eigener Aktien oder durch bedingte Kapitalerhöhungen durchzuführen. In weiteren, nicht entscheidungserheblichen Äußerungen erachteten es die Richter sogar für fraglich, ob Aktienoptionen für Aufsichtsräte in Form von Wandel- bzw. Optionsanleihen gegeben werden dürfen. Alles deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber auch diese Möglichkeit versagen wird.

Das Hauptargument des Gerichts lautet, dass eine Angleichung der Vergütungsinteressen von Vorstand und Aufsichtsrat durch den Gesetzgeber offenbar nicht gewollt ist. Damit ist eines klar: Bereits bestehende Aktienoptionspläne für Aufsichtsräte bzw. Pläne zur Einführung solcher Maßnahmen müssen auf den Prüfstand. Abzuwarten bleibt, welche Auswirkungen sich darüber hinaus aus dem Urteil ergeben werden. So ist in diesem Lichte das Vorhaben der Schering AG kritisiert worden, die Aufsichtsratsvergütung an die Kursentwicklung zu koppeln. Aufsichtsräte durch am Jahresgewinn bzw. an Dividenden orientierte Tantiemen variabel zu vergüten, wie im Aktiengesetz festgeschrieben, schränkt das Urteil allerdings nicht ein.

Es wird deutlich, dass Einzelfragen zur Stellung des Aufsichtsrats im deutschen Corporate Governance-System erst nach und nach bearbeitet werden. Dabei ist zu hoffen, dass endlich eine weitere Regelung ins Visier des Gesetzgebers gelangt: Immer noch ist nur die Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen als Betriebsausgabe absetzbar. Eine effiziente Unternehmensüberwachung gebietet es jedoch, die Vergütungen in voller Höhe steuerlich geltend machen zu können. Erst dann können Ausweichgestaltungen in Form paralleler Beratungsverträge u. Ä. unterbunden werden.

Friedrich Klank

Dr. Friedrich Klank

Aus der Tabelle wird ersichtlich, dass die Vorteilhaftigkeit der einzelnen Rechtsformen von der *Gewinnverwendung* abhängig ist. Werden die Gewinne thesauriert, ist die Steuerbelastung einer Kapitalgesellschaft geringer. Werden die Gewinne ausgeschüttet, ist die Gesamtsteuerbelastung einer Personengesellschaft von Vorteil. Dieser Effekt verstärkt sich noch durch die Absenkung der Höchststeuersätze bei der ESt auf 42% im Jahr 2005.

Ein besonderer Vorteil der Personengesellschaften ist die Verrechenbarkeit von Verlusten. Während bei einer Kapitalgesellschaft Verluste in der Gesellschaft eingeschlossen bleiben, werden sie den Gesellschaftern einer Personengesellschaft direkt zugerechnet. Sie können im gleichen Kalenderjahr mit positiven anderen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden. Voraussetzung ist, dass durch den Gesellschafter ausreichendes Eigenkapital zur Verfügung gestellt worden ist.

Bei einer Personengesellschaft besteht im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft die Besonderheit, dass Tätigkeits- und sonstige Leistungsvergütungen an Gesellschafter (z.B. Miete, Pacht) steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die entsprechenden Vergütungen unterliegen der Besteuerung mit GewSt. Andererseits jedoch kann die entstehende GewSt pauschal auf die ESt-Schuld angerechnet werden, so dass lediglich eine relativ geringe Zusatzbelastung entsteht.

Die Höhe der Leistungsvergütungen sind bei einer Kapitalgesellschaft wegen ihrer steuerlichen Abzugsfähigkeit regelmäßig ein Diskussionspunkt mit der Finanzverwaltung, weil eventuell eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) entsteht. Hinzu kommt, dass nach § 8 a KStG Zinsen für bestimmte Darlehen zu einer vGA führen, auch wenn diese angemessen sind. Entsprechende Fragestellungen gibt es bei einer Personengesellschaft grundsätzlich nicht.

Ertragreiche Unternehmen haben als Personengesellschaft einen weiteren wichtigen Vorteil im Erb- und Schenkungsrecht. Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist hier der anteilige Einheitswert des Betriebsvermögens. Bei einer Kapitalgesellschaft wird der Wert der Anteile nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt. Der anteilige Wert des Betriebsvermögens fällt gerade bei Unternehmen mit guter Ertragslage nach dem Stuttgarter Verfahren höher aus. Wird so genanntes Produktivvermögen unentgeltlich übertragen, kommt ein Bewertungsabschlag von 35% zur Anwendung. Außerdem wird bei Personen der Steuerklassen II und III die Mehrsteuer gegenüber der Steuerklasse I zu 88% nicht erhoben. Auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft können grundsätzlich als Produktivvermögen gelten, allerdings nur, wenn der Erblasser/Schenker mehr als 25% der Anteile hält. Anteile an Personengesellschaften gelten dagegen immer, unabhängig von der Beteiligungsquote, als Produktivvermögen.

Private Vermögensverwaltung – gewerblicher Grundstückshandel

Das grundlegende BMF-Schreiben zum gewerblichen Grundstückshandel (BStBl I 1990, 884) liegt über 13 Jahre zurück. Mit einem Schreiben vom 26.3.2004 versucht das BMF nun, die vielfältigen neuen Entwicklungen in diesem Bereich, insbesondere die zahlreichen Entscheidungen der Finanzgerichte und des BFH, zusammenzufassen und im Sinne einer verlässlichen Rechtsanwendung zu strukturieren. Neben der Fortschreibung der bislang geltenden Verwaltungsauffassung sind auch echte Neuerungen zu finden, die für Steuerpflichtige u.U. eine erhebliche Belastung bedeuten können.

Das neue BMF-Schreiben hat eine verbesserte Struktur. Es gliedert sich in vorweg gestellte „Allgemeine Grundsätze“ und umfangreiche Ausführungen zur „Drei-Objekt-Grenze“. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung wurden verschiedene Regelungen präzisiert. Unter anderem wird jetzt die Übertragung im Wege der Realteilung ausdrücklich geregelt, zu eigenen Wohnzwecken genutzte Grundstücke werden

genau ausgeführt und das Objekt im Sinne der „Drei-Objekt-Grenze“ wird definiert.

Die neuen Tz. 14 und 17 enthalten eine wesentliche Verschärfung der Verwaltungsauffassung zur Beteiligung an Grundstücksgesellschaften. Bisher musste der Steuerpflichtige zu mindestens 10% an der Gesellschaft beteiligt sein, damit ihm Veräußerungen auf der Ebene der Gesellschaft als Zählobjekt im Sinne der „Drei-Objekt-Grenze“ zuzurechnen waren. Diese Voraussetzung gilt weiterhin. Jedoch genügt es nun auch, wenn der Gesellschafter zwar mit weniger als 10% beteiligt ist, der Verkehrswert seines Geschäftsanteils oder sein Anteil am veräußerten Grundstück aber mehr als 250.000 € beträgt. Dies kann insbesondere bei Immobilienfonds mit einem hohen Investitionsvolumen zu Schwierigkeiten führen. Übergangsregelungen wurden nicht geschaffen.

Neben den Grundfällen zur „Drei-Objekt-Grenze“ enthält das neue BMF-Schreiben auch Ausführungen zur Qualifikation als gewerblicher Grundstückshändler ohne Überschreitung der

„Drei-Objekt-Grenze“ (Tz. 28 f.), wie z.B. bei Großobjekten. Anerkannt wird, dass – unter gewissen Umständen – trotz des Überschreitens der „Drei-Objekt-Grenze“ kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen muss (Tz. 30).

Zum Schluss beschäftigt sich das BMF-Schreiben mit dem gewerblichen Grundstückshandel sowie der Gewinnermittlung. Neu ist hier, dass als Beginn des gewerblichen Grundstückshandels (bei Errichtung und Veräußerung) grundsätzlich der Zeitpunkt entscheidend ist, an dem der Bauantrag gestellt wurde (oder bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben die Bauunterlagen eingereicht wurden). Bislang kam es auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Objekts an (BMF-Schreiben vom 20.12.1990, Tz. 27). Ein gewerblicher Grundstückshandel endet nunmehr ausdrücklich mit dem Verkauf des letzten Objekts oder durch die endgültige Einstellung der Verkaufstätigkeiten.

Das neue BMF-Schreiben gilt für alle noch offenen Fälle. Übergangsregelungen bestehen nur für Einzelfälle.

Steuern

Betriebsprüfung: Dokumentation der Verrechnungspreise bei Leistungen

Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz wurden für Vorgänge mit Auslandsbezug besondere Aufzeichnungspflichten eingeführt. Legt der Steuerpflichtige die erforderlichen Aufzeichnungen nicht vor, oder sind die Aufzeichnungen nicht verwertbar, oder werden Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah erstellt, so vermutet die Finanzverwaltung, daß die inländischen Einkünfte höher sind. International tätige Unternehmen sollten die neuen Dokumentationspflichten als Chance sehen, die Verrechnungspreise betriebswirtschaftlich fundiert zu kalkulieren, was einerseits dazu führt, daß die ertragsstarken Geschäftsbereiche des Unternehmens ersichtlich werden und andererseits Erleichterungen bei der nächsten Betriebsprüfung mit sich bringt. Die Dokumentation der Verrechnungspreise bei Leistungen erfolgt grundsätzlich nach den gleichen Regeln, wie bei Lieferungen (vgl. „Wirtschaft & Steuern aktuell“, 1/2004, S. 7). Drittvergleichspreise können nur bei vertretbaren Leistungen bzw. Sonderbereichen ermittelt werden. Soweit keine Marktpreise bestehen, wird regelmäßig die Kostenaufschlagsmethode angewandt.

Verwaltungsbezogene Dienstleistungen

beinhalten Aufgaben des Managements, der Kontrolle, der Beratung und ähnliche Aufgaben, die in einem Konzern von der Muttergesellschaft oder von besonderen Dienstleistungsgesellschaften erbracht werden. Dienstleistungsgesellschaften können Kontroll- und Koordinierungszentren innerhalb eines multinationalen Konzerns sein. Sie müssen nicht die Funktion einer konzernleitenden Holding ausüben.

Kaufmännische Dienstleistungen beinhalten Marketing und Marktforschung, Werbung, Beschaffung, Absatz sowie Planungen in den Bereichen: Produktion, Investition, Absatz und Lagerhaltung. Managementfunktionen haben in der Regel keinen Drittvergleichspreis, da unabhängige Dritte ihr Management nicht auf andere übertragen.

Technische Dienstleistungen beinhalten die Qualitätskontrolle, die Definition von Umweltstandards und die Forschung, die in der Regel nach dem Kostenumlageverfahren abgerechnet werden.

Die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung ist rückwirkend zum 30.6.2003 in Kraft getreten.

Steuern

„Das BMF schlägt zurück“

Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil zu § 15a Abs. 1 S. 1 EStG vom 14.10.2003

Der BFH kam in seinem o. g. Urteil zu dem Ergebnis, dass § 15a Abs. 1 S. 1 EStG so auszulegen sei, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens führen. Verluste späterer Wirtschaftsjahre sind bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Wir haben dieses Urteil und seine positiven Auswirkungen auf S. 5 unserer Ausgabe Nr. 1 (Februar 2004) ausführlich besprochen. Nunmehr hat das BMF (Schreiben vom 14.4.2004) einen Nichtanwendungserlass herausgegeben. Dies bedeutet, dass die Finanzverwaltung die für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidung des BFH über den Einzelfall hinaus nicht anwenden wird. Daher muss der Weg über die Finanzgerichte beschritten werden.

Steuern

Strafbefreiende Erklärung

In unserer Februarausgabe berichteten wir, dass es möglich ist, nach dem Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG) Straffreiheit bei verschiedenen, im StraBEG definierten Tatbeständen von Steuerhinterziehungen zu erlangen. Nun hat das BMF ein Merkblatt herausgegeben, in dem zahlreiche Zweifelsfragen zur Anwendung des StraBEG geklärt werden:

- Eine strafbefreiende Erklärung ist nicht für versuchte Steuerhinterziehungen möglich.
- Die der strafbefreienden Erklärung zugrunde zu legenden Einnahmen werden genauer definiert.
- Die formalen Anforderungen, die beim Ausfüllen der strafbefreienden Erklärung zu beachten waren, sind durch das Merkblatt entschärft worden.
- Die Zuständigkeit des Finanzamtes für die strafbefreiende Erklärung wurde präzisiert.
- Es wurde klargestellt, dass ein Einspruch gegen die strafbefreiende Erklärung möglich ist. Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat und beginnt mit Eingang der Erklärung bei der Finanzbehörde.
- Es wird erläutert, wann ein Ausschluss der Straf- oder Bußgeldbefreiung gemäß § 7 StraBEG vorliegt.
- Ein Verstoß gegen die Verwendungsbeschränkung des § 13 StraBEG begründet ein Verwertungsverbot.
- Bei einer fehlgeschlagenen strafbefreienden Erklärung kann eine Selbstanzeige nachgereicht werden, da die Abgabe der strafbefreienden Erklärung noch keine Tatentdeckung darstellt.

Das Merkblatt erleichtert die Behandlung vieler Problembereiche. Es ist jedoch aufgrund der komplizierten Darstellung keine Gebrauchsanweisung für den Steuerpflichtigen, fachkundiger Rat ist damit weiterhin unumgänglich.

Die Steueramnestie nutzen vor allem jene, die ihr Schwarzgeld z.B. aufgrund von anstehenden Erbfällen oder Scheidungen legalisieren wollen. Trotz der weiter offenen Zweifelsfragen bietet das StraBEG jedoch die Chance, insbesondere verschwiegenes Vermögen dem weiterhin wachsenden Aufdeckungsrisiko zu entziehen.

Unternehmen

Verluste bei beschränkter Haftung

Der § 15 a EStG ist eine rein steuerliche Vorschrift, auch wenn er auf wesentlichen Elementen des Handelsrechts aufbaut. Er soll verhindern, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust einer KG in dem betreffenden Jahr nicht mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden kann, falls durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Die Möglichkeit, Verluste des Kommanditisten sofort zu verrechnen, kann durch Einlagen, Entnahmen oder durch die Eintragung einer die Kommanditeinlage übersteigenden Haftsumme ins Handelsregister beeinflusst werden, wenn sie vor dem Bilanzstichtag erfolgen. Dabei wird stets nur das Kapital- oder Haftungspotenzial beurteilt, das im Rahmen der Gesamthand der KG besteht. Sonderbetriebsvermögen sowie Sonderbetriebsausgaben bzw. -einnahmen werden nicht berücksichtigt. § 15 a EStG gilt sinngemäß auch für andere Gesellschafter in vergleichbaren Rechtspositionen. Der BFH hat nun mit drei wichtigen Urteilen geklärt, wie sich die Änderungen der Gesellschafterstellung auswirken:

Kommanditist wird Komplementär

(Urteil vom 14.10.2003, VIII R 38/02, BStBl II 2004, 115; Urteil vom 12.2.2004, IV R 70/02, DStR 2004, 678). Maßgebend ist die *Rechtsituation am Bilanzstichtag*. Erfolgt die Änderung des Gesellschaftsvertrages oder der Gesellschafterbeschluss vor dem Bilanzstichtag des Verlustjahres, gilt das neue Recht für das

ganze Jahr. Der dem jetzigen Komplementär zuzurechnende Verlust eines Wirtschaftsjahres unterliegt nicht den Ausgleichsbeschränkungen des § 15 a EStG. Der Verlust ist also in diesem Jahr mit anderen Einkünften ausgleichsfähig – auch ein Verlustabzug nach § 10 d EStG ist zulässig.

Komplementär wird Kommanditist

(Urteil vom 14.10.2003, VIII R 81/02, BStBl II 2004, 118). Beim Wechsel in die Stellung eines Kommanditisten ist die Verlustverwertungsbeschränkung des § 15 a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr zu beachten. Auch hier ist die Änderung des Gesellschaftsvertrages bzw. der Gesellschafterbeschluss vor dem Bilanzstichtag maßgebend. Unzulässig ist, den Verlustanteil des Gesellschafters in Segmente aufzuspalten, obwohl die handelsrechtliche Beurteilung diese Unterscheidung gebietet.

Die BFH-Urteile bestätigen die Auffassung der Finanzverwaltung gemäß Abschnitt R 138 d EStR: „Im Fall der Umwandlung der KG in eine OHG, GbR oder ein Einzelunternehmen können verrechenbare (= aufgelaufene) Verluste ... mit späteren Gewinnen aus dem in neuer Rechtsform fortgeführten Unternehmen verrechnet werden. Findet der Wechsel aus der KG in eine der genannten Rechtsformen innerhalb des Wirtschaftsjahres statt, so ist § 15 a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden. Bei dem umgekehrten Fall des Rechtsformwechsels in eine KG gilt § 15 a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr.“

Unternehmen

Bestellung unter einer auflösenden Bedingung

Das OLG Stuttgart hat mit noch nicht rechtskräftigem Urteil vom 11.2.2004 entschieden, dass die Bestellung eines GmbH-Geschäftsführers unter einer auflösenden Bedingung zulässig ist. Tritt die Bedingung ein, entfällt automatisch die Bestellung. Durch die Aufnahme einer solchen Bedingung – die klar definiert und sachlich begründet sein muss – kann der Geschäftsführer zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet werden. Die Bestellung erfolgt in der Regel durch Gesellschafterbeschluss und ist grundsätzlich frei widerruflich. Der Beschluss zur Abberufung kann dadurch ersetzt werden, dass bereits bei der Bestellung eine Bedingung formuliert wird, unter der die Bestellung wieder entfällt. So wurde bspw. in dem vom OLG Stuttgart entschiedenen Fall der Geschäftsführer verpflichtet, bis zu einem bestimmten Datum seine volle Arbeitskraft der GmbH zur Verfügung zu

stellen – insbesondere musste er seine Geschäftsführerstellung in einer anderen GmbH aufgeben.

Davon zu trennen ist das Dienstverhältnis zwischen der GmbH und dem gegen Vergütung tätigen Geschäftsführer. Während die Bestellung durch den Bedingungseintritt entfällt, bleibt der Dienstvertrag grundsätzlich wirksam und kann vorzeitig nur bei Vorliegen wichtiger Gründe gemäß § 626 BGB gekündigt werden. Deshalb muss auch im Dienstvertrag eine Regelung aufgenommen werden, nach der dieser endet, wenn eine Abberufung als Organ erfolgt bzw. die Bestellung aufgrund des Eintritts einer Bedingung entfällt. Vorsicht ist geboten, wenn das Dienstverhältnis des Geschäftsführers als „Arbeitsverhältnis“ eingeordnet wird. In diesen Fällen gelten besondere gesetzliche Schutzbestimmungen.

Alle Steuerzahler

Besteuerung privater Spekulationsgewinne

Die Besteuerung von Spekulationsgewinnen aus Wertpapieren in den Jahren 1997 und 1998 ist wegen des ungleichmäßigen Erhebungsverfahrens nichtig. Dies entschied das BVerfG mit Urteil vom 9.3.2004 und berief sich dabei auf das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz. Andere Veranlagungszeiträume und Grundbesitz sind – vorerst – nicht betroffen.

Es ist im Einzelfall zu prüfen, ob die versteuerten Gewinne der betreffenden Jahre durch Rechtsbehelfe herausgenommen werden können. Dazu dürfen sie noch nicht festsetzungsverjährt sein. Denkbar ist, dass das Argument des Vollzugsdefizits auch auf den für die Folgejahre geänderten Gesetzeswortlaut zutrifft. Die Veranlagungen von Wertpapier-Spekulationsgewinnen der Folgejahre sollten deshalb offen gehalten werden, bis auch hierzu Urteile vorliegen. Die Verfassungsmäßigkeit der bis heute geltenden Fassungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist ungeklärt.

Immobilien

Spekulationsfrist für Grundstücke

Bis 1998 waren Gewinne aus dem Verkauf von privatem Grundbesitz nur innerhalb einer Spekulationsfrist von zwei Jahren steuerpflichtig. Durch die Verlängerung der Spekulationsfrist auf 10 Jahre entstand ein neuer Steuertatbestand: Die Spekulationsgewinnsteuer wurde zur privaten Veräußerungsgewinnsteuer. Eine Übergangsregelung zu Gunsten von Alteigentümern sah der Gesetzgeber nicht vor. Das Vertrauen in den Fortbestand der Zwei-Jahres-Frist wurde als nicht schutzwürdig zurückgewiesen, weil dem ein überwiegendes öffentliches Interesse gegenüber stünde.

Dieser Auffassung von Gesetzgeber und Verwaltung ist der BFH mit Vorlagebeschluss vom 16.12.2003 entgegengetreten. Der Vertrauensschutz von Alteigentümern, bei denen zum Stichtag der Gesetzesänderung die Spekulationsfrist von zwei Jahren bereits abgelaufen war, kann nicht unter Berufung auf das öffentliche Interesse ausgehebelt werden. Sollte das BVerfG dieser Auffassung folgen, würde dies zu mehr Planungssicherheit für den Bürger führen.

Häufung verfassungs- und europarechtswidriger Steuergesetze



Andrea Schneider
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin,
Partnerin der ATG

Immmer häufiger zeigen das Bundesverfassungsgericht und der Europäische Gerichtshof deutschen Steuergesetzen die rote Karte. Der Bannstrahl aus Karlsruhe und Luxemburg bedroht mittlerweile eine ganze Reihe von steuergesetzlichen Regelungen und wird sie mit fast tödlicher Sicherheit treffen. Vor diesem Szenario warnen Steuerfachleute schon lange und in aller Deutlichkeit.

Im März 2004 entschied das BVerfG, dass die Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapieren für die Jahre 1997/1998 nicht mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Insbesondere deshalb, weil der Gesetzgeber nicht in der Lage war, die gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Nach den Ausführungen des Urteils darf gefolgert werden, dass auch die Besteuerung von privaten Spekulationsgeschäften bei Wertpapie-

ren für die Jahre 1999 bis 2003 sowie für die Jahre vor 1997 verfassungswidrig sein könnte.

Nach dem oben auf dieser Seite ausgeführten Vorlagebeschluss des BFH vom 16.12.2003 steht eine Entscheidung des BVerfG darüber an, ob die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist für private Grundstücksveräußerungsgeschäfte durch das StEntlG ab dem 1.1.1999 verfassungswidrig ist. Der vorliegende BFH-Senat und – in einem Parallelfall – das Finanzgericht Köln halten die gesetzliche Regelung unisono für verfassungswidrig.

In letzter Minute des hektischen Gesetzgebungsverfahrens zum Haushaltsbegleitgesetz kamen Ende 2003 Kürzungen von Freibeträgen für Betriebsvermögen im ErbStG zustande. Die Fachliteratur vertritt fast einstimmig die Auffassung, dass sie nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben für ein Gesetzgebungsverfahren entsprechen. Verbände führen bereits Mustereinspruchsverfahren gegen Steuerfestsetzungen aufgrund der unter fragwürdigen Umständen zustande gekommenen gesetzlichen Regelung.

Die Europarichter gaben mit Urteil vom 11.12.2003 Erben Recht, die sich unter Berufung auf die europäischen Grundfreiheiten gegen die Benachteiligung von Ausländern bei der niederländischen Erbschaftsteuer wehrten. Die Urteilsbegründung lässt erwarten, dass auch im deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht bestehende Nachteile für Ausländer als nicht europarechtskonform eingestuft werden. Bei spiegelbildlicher

Lesart des Urteils drängt sich die Schlussfolgerung auf, dass auch die Benachteiligungen von Inländern in Bezug auf ihr Auslandsvermögen, z. B. bei der Vererbung oder Schenkung von Auslandsimmobilien oder ausländischem Betriebsvermögen, einer Überprüfung vor dem EuGH nicht Stand halten werden.

Man muss kein Hellseher sein, um aus einem weiteren Urteil des EuGH vom 11.3.2004 ebenfalls negative Folgen für das deutsche Steueraufkommen abzuleiten. In dem Urteil hat der EuGH den steuerlichen Wegzugsbeschränkungen bei natürlichen und juristischen Personen eindeutig eine Absage erteilt. Es wird dem deutschen Fiskus in Zukunft schwer fallen, allein aufgrund eines Wohnsitzwechsels eines Steuerpflichtigen in einen anderen EU-Staat nicht realisierte Wertzuwächse in dessen Vermögen nach dem deutschen Außensteuergesetz zu besteuern.

Vor dem Hintergrund dieser Kette von Entscheidungen ist dem deutschen Gesetzgeber anzuraten, sich aktiv um die Vereinbarkeit bestehender und beabsichtigter Gesetze mit der deutschen Verfassung und den europäischen Verträgen zu bemühen. Andernfalls wird ein Verstoß nach dem anderen aufgedeckt und muss nachträglich mühsam und mit enormem volkswirtschaftlichem Aufwand repariert werden, sofern der Steuerpflichtige gut beraten war und Einspruch eingelegt hat.

Haftung bei Vergabe von Krediten an Gesellschafter

Der BGH hat zur Kreditgewährung an Gesellschafter Stellung genommen (Urteil vom 24.11.2003, II ZR 171/01). Demnach sind Kredite einer GmbH an ihre Gesellschafter, die nicht aus Rücklagen oder Gewinnvorträgen, sondern zu Lasten des Stammkapitals der GmbH erfolgen, grundsätzlich auch dann als verbotene Auszahlungen von Gesellschaftsvermögen zu bewerten, wenn der Rückzahlungsanspruch vollwertig ist. Dies hat zur Folge, dass der Geschäftsführer haftet und ggf. Schadensersatz leisten muss.

Im entschiedenen Fall hatte eine GmbH an ihre Gesellschafter Darlehen ausgereicht. Die GmbH fiel in Konkurs und der Konkursverwalter forderte von der Geschäftsführerin der GmbH Schadensersatz in Höhe der an die Gesellschafter ausgereichten Darlehen.

Unter Verschärfung der bisherigen Rechtsprechung sieht der BGH Darlehensausreichungen an Gesellschafter immer dann als verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen im Sinne von § 30 GmbHG an, wenn sie in einer Phase der Unterbilanz (Netto-

Gesellschaftsvermögen ist geringer als das Stammkapital) erfolgen. Dies soll grundsätzlich auch für den Fall der Werthaltigkeit des Rückzahlungsanspruchs gelten.

Zur Begründung führt der BGH an, dass das Vermögen der Gesellschaft bis zur Höhe des Stammkapitals dem Zugriff der Gesellschafter entzogen werden soll. Der damit angestrebte Schutz eines Mindestbetriebsvermögens würde aber beeinträchtigt, wenn liquide Mittel gegen eine schuldrechtliche Rückzahlungsforderung ausgetauscht würden. Der BGH erkennt die Darlehensvergabe ausnahmsweise als zulässig an, wenn sie im Interesse der Gesellschaft liegt, die Darlehensbedingungen einem Drittvergleich standhalten und an der Kreditwürdigkeit des Gesellschafters auch unter strengsten Maßstäben keine vernünftigen Zweifel möglich sind oder die Rückzahlung durch werthaltige Sicherheiten gewährleistet ist.

Das Urteil ist für alle GmbH-Geschäftsführer von größter Relevanz. Diese müssen sich bei Kreditauszahlungen an die Gesellschafter stets der Gefahr einer späteren Haftung be-

wusst sein – soweit keine Rücklagen oder Gewinnvorträge zur Verfügung stehen und die Werthaltigkeit des Rückforderungsanspruchs nicht zweifelsfrei gegeben ist.

Das Urteil wirkt sich auch auf Konzerne und ihre Finanzierungsstrukturen aus. Im Rahmen von Cash-Management-Systemen, bei denen liquide Mittel zur Konzernfinanzierung bei der Konzernmutter gebündelt werden, kommt es regelmäßig zu Kapitalüberlassungen der Tochtergesellschaften. Diese können ebenfalls unter das BGH-Urteil fallen. Geschäftsführer von Konzerntochtergesellschaften sind gut beraten, wenn sie bei Mittelabführungen an die Muttergesellschaft – insbesondere in Verlustsituationen – die Eigenkapitalsituation ihrer Gesellschaft im Auge behalten und ggf. auf zweifelsfrei werthaltige Sicherheiten bestehen.

Unter Umständen könnte das Urteil auch für den Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG von Bedeutung sein, bei der die KG selbst an der GmbH beteiligt ist und das GmbH-Stammkapital an die Kommanditgesellschaft „weitergereicht“ wurde.

Zweifelsfragen zu Ansparabschreibungen

Viele Unternehmen und Selbständige nutzen die so genannte Ansparabschreibung. Das BMF hat hierzu eine umfassende Gebrauchsanleitung veröffentlicht. Folgende Punkte verdienen besondere Beachtung:

Unternehmen versuchen im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen, Mehrergebnisse durch die nachträgliche Bildung von Ansparabschreibungen zu kompensieren. Das Schreiben fasst die jüngere Rechtsprechung zusammen und zeigt, dass die Steuerzahler hier eher schlechte Karten haben. Nachträgliche Rücklagen werden nur unter engen Voraussetzungen anerkannt. Insbesondere darf die Investition noch nicht durchgeführt und muss weiter möglich sein.

Es ist ein häufiger Streitpunkt zwischen Finanzämtern und Unternehmen, wie die Ansparabschreibungen in den Büchern zu erfassen sind. Nach geltendem Recht, so das BMF, sei ein Investitionsplan nicht erforderlich. Es reiche

grundsätzlich aus, das einzelne Wirtschaftsgut seiner Funktion nach zu benennen, einzeln zu verbuchen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungskosten anzugeben. Die Finanzverwaltung verlangt zusätzlich die Angabe des Investitionsjahres. Weiterhin sollen die erforderlichen Angaben dem Finanzamt „zur Vermeidung von Rückfragen“ bereits in der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung mitgeteilt werden, was bisher oft unterblieben ist. In der bisherigen Praxis werden die Rücklagen häufig aufgrund von Listen eingebucht, ohne die Einzelpositionen als Konten darzustellen. Daher sollten Einzelbuchungen mit den verlangten Angaben vorgenommen werden. Eine Zusammenfassung der getrennt gebuchten Rücklagen auf einem Sammelkonto ist nach Verwaltungsauffassung zulässig.

Existenzgründer haben bei der Ansparabschreibung günstige Sonderkonditionen. Eichels Beamte äußern sich erstmals darüber, wie aus ihrer Sicht bei neu gegründeten Mitunternehmenschaften (OHGs und andere Per-

sonengesellschaften) zu verfahren ist. Hat ein bisheriger Existenzgründer seinen Betrieb in die Mitunternehmenschaft eingebracht, gesteht die Finanzverwaltung den Existenzgründerstatus „aus Billigkeitsgründen“ zu. Für den begünstigten Existenzgründungszeitraum – von bis zu sechs Jahren – soll jedoch nicht das Jahr der Betriebseröffnung der Mitunternehmenschaft maßgeblich sein, sondern das des eingebrachten Betriebes. Dies kann den Gründungszeitraum erheblich verkürzen. Da aber nach der gesetzlichen Regelung der Mitunternehmenschaft in den genannten Fällen gar kein Existenzgründerstatus zusteht, ist dies eine echte Vergünstigung seitens der Verwaltung.

Bisher hatte die Finanzverwaltung Gewinne aus der Auflösung von Ansparabschreibungen, die bei der Betriebsaufgabe oder -veräußerung entstehenden, als begünstigten Aufgabegewinn angesehen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 will sie diese Gewinne der vollen Besteuerung unterwerfen. Bei der Steuerplanung sollte man sich hierauf einstellen.

Steuern

Steuerschuldnerschaft gemäß § 13 b UStG

Ab 1.4.2004 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Umsätze ausgedehnt, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (zumeist Grundstücksverkäufe) sowie auf bestimmte Bauleistungen, die der Leistungsempfänger selbst erbringt.

Bauleistungen im Sinne dieser Vorschrift sind Werklieferungen und sonstige Leistungen, die dazu dienen, Bauwerke herzustellen (auch: instandsetzen, halten, ändern oder beseitigen). Neben den typischen Handwerkerleistungen an Gebäuden umfasst die Regelung insbesondere auch den Einbau von Fenstern und Türen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen. Nicht unter die Regelung fallen z.B. Materiallieferungen, die Vermietung von Baugeräten und die Überlassung von Arbeitnehmern.

Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft greift immer dann, wenn der Empfänger der Bauleistung selbst Bauwerke herstellt, instand hält, ändert etc. Der Nachweis erfolgt, indem der Auftraggeber schriftlich befragt wird oder der Leistungserbringer die Freistellung (für die Bauabzugssteuer) per Kopie bescheinigt bekommt. Reine Bauträger, Vermieter und vor allem Nichtunternehmer (bei Reparaturen am Privathaus), die andere als die oben genannten Umsätze verzeichnen, sind von der Neu-

regelung nicht betroffen. Die Regelung betrifft sowohl Subunternehmer als auch Auftraggeber, die Bauleistungen erbringen. Subunternehmer müssen in der Rechnung an den Leistungsempfänger lediglich den Nettobetrag ausweisen und auf die Steuerschuldnerschaft des Auftraggebers hinweisen. Damit der Auftraggeber keinen Einwand liefern kann und sich die Zahlung nicht verzögert, ist eine ordnungsgemäße Rechnung erforderlich. Der Auftraggeber ist verpflichtet, die Umsatzsteuer voranmeldung zu erklären. Natürlich besteht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs nach den gängigen Regelungen.

Die EU hat dem Regelwerk am 31.3.2004 zugestimmt und es tritt ab 1.4.2004 in Kraft. Da die Unternehmen wenig Zeit hatten, sich umzustellen, erließ die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung. Sie gilt vom 1.4. bis 30.6.2004 und beanstandet nicht, wenn die Vertragsparteien – wie bisher – von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen. Soll sie angewendet werden, muss der Leistungserbringer die Umsatzsteuer auch tatsächlich entrichten. Damit es künftig nicht zu Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung kommt, sollte auf den Gebrauch der Übergangsregelung verzichtet und stattdessen die Neuregelung angewandt werden.

Alle Steuerzahler

Vererblichkeit des Verlustabzuges

Der BFH hat sich ein weiteres Mal mit der so genannten Vererblichkeit des Verlustabzuges beschäftigt. Diese regelt den Übergang eines Verlustes des Erblassers auf die Erben und die Besteuerung dieses Betrags (vgl. Beschluss des BFH vom 10.4.2003, XI R 54/99).

Jahrzehntelang hatte der BFH die Vererbung von Verlusten uneingeschränkt zugelassen. Vor vier Jahren kündigte der I. Senat des BFH jedoch an, von dieser Rechtsprechung abzuweichen zu wollen (Beschluss vom 29.3.2000, I R 76/99). Die anderen Senate des BFH stimmten der beabsichtigten Änderung nach und nach zu. Ein Jahr später entschied sich der I. Senat völlig überraschend wieder anders. Er erlaubte weiterhin die Vererblichkeit von Verlusten eines Erblassers (Urteil vom 16.5.2001, I R 76/99). Begründet wurde dies mit der jahrelangen Praxis und insbesondere mit der Kontinuität der Rechtsprechung. Dieses Hin-

und Her weckte Begehrlichkeiten der Bundesregierung. In ihrem Referentenentwurf zum so genannten Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 1.11.2002 („Giftliste“) sah sie noch eine Regelung vor, die die Vererblichkeit der steuerlichen Verluste eines Erblassers ausschloss. Bereits im nachfolgenden Entwurf des Bundesfinanzministeriums vom 18.11.2002 war diese Regelung nicht mehr enthalten.

In dem aktuellen Beschluss hat der XI. Senat des BFH angekündigt, die Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzuges aufzugeben. Der I. und VIII. Senat des BFH lehnten dies allerdings ab. Die Rechtsunsicherheit in dieser für die Steuerpflichtigen nicht unwesentlichen Frage ist damit komplett. Verlässlichkeit gibt es voraussichtlich erst dann, wenn der Große Senat beim BFH diese Frage entscheidet. Bis dahin ist zu beachten, dass entsprechende Steuerbescheide nicht bestandskräftig werden.

Alle Steuerzahler

Bekämpfung der Schwarzarbeit

Die Bundesregierung will noch in der ersten Hälfte 2004 die Bekämpfung der Schwarzarbeit gesetzlich regeln und gegen die damit zusammenhängende Steuerhinterziehung schärfer als bisher vorgehen.

Das Gesetzesvorhaben zielt darauf ab,

- ein Unrechtsbewusstsein gegenüber der Schwarzarbeit zu schaffen,
- leistungsfähige Strukturen im Zoll zur Bekämpfung der gewerblichen Schwarzarbeit herzustellen,
- die Straf- und Bußgeldvorschriften zu bündeln und Regelungslücken zu schließen.

Wesentlicher Schwerpunkt des Gesetzesvorhabens ist die Einbindung der Zollverwaltung in den Kampf gegen die Schwarzarbeit durch stark erweiterte Aufgaben und Befugnisse. Der Zoll soll künftig prüfen können, ob

- die Meldepflichten gegenüber den Einzugsstellen erfüllt worden sind,
- der Auftraggeber seine steuerlichen Pflichten erfüllt hat,
- Arbeitslosengeld, -hilfe oder Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz zu Recht bezogen wurden,
- das Arbeitsentgelt zutreffend bescheinigt wurde.

Zukünftig wird der Zoll überwachen, ob bei Ausländern die erforderlichen Genehmigungen vorliegen, sie nicht zu ungünstigeren Bedingungen beschäftigt werden als vergleichbare deutsche Arbeitnehmer und die Arbeitsbedingungen nach den Bestimmungen des Arbeitnehmer-Entsende-Gesetzes eingehalten werden. Der Zoll und die zur Unterstützung und Zusammenarbeit verpflichteten Behörden und Institutionen dürfen Geschäftsräume und Grundstücke während der Arbeitszeit betreten, Beschäftigte befragen und Unterlagen einsehen.

Für Unternehmer werden künftig die Rechnungsausstellungspflichten bei bestimmten Leistungen gegenüber Privatpersonen erweitert. Die Aufbewahrungspflichten von Privatpersonen für solche Rechnungen sollen gesetzlich verankert werden.

Bußgeld- und Strafvorschriften bei Schwarzarbeit sollen in dem neuen Gesetz zusammengefasst, teilweise verschärft und um zwei neue Straftatbestände erweitert werden: Das Erschleichen von Sozialleistungen und die Nichtabführung von Arbeitgeberanteilen an Sozialversicherungsbeiträgen.

Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen

Haushaltsnahe Dienstleistungen führen auf Antrag zu einer Einkommensteuerermäßigung von 20% der Aufwendungen, höchstens aber von 600 € jährlich (§ 35 a Abs. 2 EStG).

Dabei wird vorausgesetzt, dass der Steuerpflichtige die Dienstleistungen in seinem Haushalt in Anspruch genommen hat. Die Aufwendungen dürfen außerdem nicht im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses (z.B. Mini-Job) erbracht werden. Für letztere bestehen gesonderte Ermäßigungen gemäß § 35 a Abs. 1 EStG.

Haushaltsnahe Dienstleistungen sind grundsätzlich alle Tätigkeiten, die Gegenstand einer Beschäftigung im Haushalt sein können (Reinigungsdienst, Pflegedienst, Gärtner, Maler etc.). Es werden aber nur solche Aufwendungen begünstigt, die üblicherweise durch die Haushaltsangehörigen erledigt werden und die regelmäßig anfallen. Dazu zählen auch handwerkliche Tätigkeiten, wenn es sich dabei um Schönheitsreparaturen oder kleine Ausbesserungen handelt. Als Schönheitsreparaturen werden z.B. aner-

kannt: Streichen und Tapezieren der Wände, Streichen oder Lackieren von Fenstern, Türen, Heizkörpern, Heizungsrohren und Wandschränken. Auch das Ausbessern von Löchern in den Wänden oder Fliesen ist begünstigt. Anders verhält es sich beim Verlegen neuer Bodenbeläge und Fliesen in einem ganzen Raum oder bei Reparaturen an der Gas-, Wasser- und Elektroinstallation oder bei der Heizungswartung. Diese Arbeiten fallen nicht unter § 35 a EStG, weil sie gewöhnlich nicht durch Haushaltsmitglieder selbst erledigt werden. Nach Auffassung der Verwaltung sind nur die Aufwendungen für die Tätigkeit selbst begünstigt, nicht jedoch der Aufwand für verwendetes Material oder gelieferte Waren.

Dienstleistungen, die zu Herstellungskosten für Grund und Boden oder Gebäude (z.B. die erstmalige Errichtung einer Gartenanlage) führen, sind nicht begünstigt. Gleiches gilt auch für Leistungen, die aufgrund familienrechtlicher Verpflichtungen erbracht werden (Betreuung des Kindes durch die Großmutter). Außerdem ist eine Steuerermäßigung ausgeschlossen, wenn die Aufwendun-

gen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Gemischte Aufwendungen (die Haushaltshilfe reinigt auch das berufliche Arbeitszimmer) sind nach dem Zeitaufwand aufzuteilen. Liegen außergewöhnliche Belastungen vor, scheidet eine Steuerermäßigung nach § 35 a EStG ebenfalls aus.

Bemessungsgrundlage für die Steuerermäßigung sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Das heißt: Er selbst muss Auftraggeber der Dienstleistung sein. Die Steuerermäßigung beträgt 20% der Aufwendungen, maximal aber 600 € im Jahr. Damit führen Aufwendungen von maximal 3.000 € pro Jahr zu einer Steuerermäßigung. Die Ermäßigung wird nur einmal je Haushalt gewährt, auch wenn mehrere Steuerpflichtige in einem gemeinsamen Haushalt zusammenleben.

Die Steuerermäßigung wird nur gewährt, wenn für die Aufwendungen eine Rechnung vorgelegt wird und deren Bezahlung nachweislich (Überweisungsbeleg der Bank) auf das Bankkonto des Leistungserbringers erfolgt ist. Eine Barzahlung ist ermäßigungs-schädlich.

Unternehmen

Boni und Rabatte auf Rechnungen

Seit Beginn dieses Jahres muss eine Rechnung zwingend verschiedene Bestandteile enthalten, damit der Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG). Spätestens zum 1.7.2004 ist das Entgelt für Lieferungen und Leistungen, aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen, auszuweisen – eingeschlossen jede „im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist“ – ansonsten droht der Verlust des Vorsteuerabzugs. In einigen Branchen ist es üblich, das Preissystem mit Rabatt- und Bonistufen zu gestalten. Die Höhe dieser Boni und Rabatte kann von Kunde zu Kunde differieren und ist gerade bei ähnlichen Produkten ein wichtiges Vertriebsinstrument. Wörtlich auslegt hätte der § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG zur Folge, dass der im Voraus vereinbarte Rabattsatz auf der Rechnung angegeben werden muss. Das hätte für die betroffenen Unternehmen u. U. zur Folge, dass die vereinbarten Konditionen innerhalb des Kundenkreises bekannt würden. Für die Rechnungsempfänger ist problematisch, dass die vereinbarten Konditionen in den Ein-

kaufsabteilungen und auf Sachbearbeiterebene oft nicht vollständig bekannt sind. Eine sachgerechte Kontrolle der Rechnung hinsichtlich der neuen umsatzsteuerlichen Vorgaben ist damit nur bedingt möglich.

Das beschriebene Problem ist nach heutiger Rechtslage noch nicht gelöst. Auch von der Finanzverwaltung gibt es keine verbindlichen Äußerungen. Sofern bis 1.7.2004 keine Gesetzesänderung oder Anweisung ergeht, müssen sich Unternehmen auf das neue Recht einstellen. Andernfalls ist bei den Rechnungsempfängern der Vorsteuerabzug gefährdet. Eine Lösung könnte darin bestehen, eine Rechnung in mehrere Dokumente zu zerlegen. Die geforderten Angaben – wie Aufteilung des Entgelts, Rabatte und Boni – erfolgen dann in einer Anlage, während die Rechnung nur den bereits geminderten Entgeltbetrag ausweist (§ 31 Abs. 1 UStDV). Voraussetzung ist, dass die Angaben nachvollziehbar sind. Sollte dieser Weg beschritten werden, muss die entsprechende Aufgliederung bzw. der Rechnungsaufbau bis 1.7.2004 organisatorisch sichergestellt werden.

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
Moore's 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.