

## **Mandanten-Rundschreiben 02/2006**

### **Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten • neue Heubeck-Richttafeln • Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen • Realteilung von Personengesellschaften • Beilage: Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

Sehr geehrte Damen und Herren,

auch in diesem Mandanten-Rundschreiben gehen wir wieder auf die aktuellen Entwicklungen der Gesetzgebung ein. Insbesondere scheint nun die Entlastung des Übergangs von Betriebsvermögen auf die nächste Unternehmergeneration früher umgesetzt zu werden als erwartet.

Ein Schwerpunkt wurde – nicht zuletzt im Hinblick auf die derzeit anstehende Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2005 – auf Fragen der Bilanzierung gesetzt. So gehen wir auf die Auswirkungen der neuen Heubeck-Richttafeln bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen, auf die Möglichkeit der Vornahme von Teilwertabschreibungen, auf die bilanzielle Berücksichtigung drohender Verluste bei Bauleistungen und die Möglichkeiten eines Wechsels der Gewinnermittlungsart ein.

Besonders hinweisen möchten wir auf die Beilage zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Insbesondere bei der Vermietung von Gebäuden können sich die Verhältnisse hinsichtlich des Vorsteuerabzugs ändern. Dies hat unter bestimmten Bedingungen zur Folge, dass auch eine rückwirkende Korrektur von geltend gemachten Vorsteuern erfolgt oder rückwirkend Vorsteuern geltend gemacht werden können, was materiell gewichtige Folgen haben kann. Der gesetzliche Anwendungsbereich einer solchen Korrektur wurde darüber hinaus in der Vergangenheit deutlich ausgeweitet. Die wichtigsten Anwendungsfälle und Rechtsfolgen stellen wir in der Beilage anhand von Beispielen dar.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Aktuelles zur Steuergesetzgebung
- 2 Auch Erträge aus Alt-Lebensversicherungen können steuerpflichtig werden
- 3 Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 4 "Reverse-Charge-Verfahren" - Systemwechsel bei der Umsatzsteuer?
- 5 Änderungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen
- 6 Verlagerung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts - Anwendungsfälle und Risiken
- 7 Wechsel der Gewinnermittlungsart
- 8 Teilwertabschreibung bei langlebigen Wirtschaftsgütern
- 9 Bilanzielle Berücksichtigung drohender Verluste aus Bauleistungen
- 10 Kein pauschaler Vorsteuerabzug aus Reisekosten

---

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

---

- 11 Möglichkeiten der steuernutralen Realteilung einer Personengesellschaft

---

### **Für Arbeitnehmer**

---

- 12 Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen
- 13 Lohnsteuer bei verbilligter Wohnraumüberlassung
- 14 Vermietung eines Büroraumes durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 15 Geplante Senkung des Sparerfreibetrags: Gestaltungsempfehlungen
- 16 Besteuerung der Kapitaleinkünfte verfassungsgemäß
- 17 Finanzverwaltung zur Besteuerung von Bezugsrechten
- 18 Halbeinkünfteverfahren bei der Veräußerung von Bezugsrechten

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 19 Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Erstmalige Anwendung der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit eines Damnums bzw. Disagios
- 20 Werbungskostenabzug auch dann möglich, wenn ein Dritter die Kosten trägt
- 21 Abschreibungen erhöhen den Spekulationsgewinn

---

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

---

- 22 Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern (Rechtssache "Marks & Spencer")
- 23 Änderung von Steuerbescheiden auf Grund der Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen
- 24 Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen
- 25 Gehaltserhöhungen im Jahr 2006
- 26 Verlustabzugsbeschränkung bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen durch Privatpersonen verfassungsgemäß
- 27 Genussrechte als Beteiligung im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz?
- 28 Steuerliche Behandlung einer Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil
- 29 Körperschaftsteuerliche Umgliederungsvorschriften verfassungsgemäß
- 30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

---

### **Sonstiges**

---

- 31 Bedeutung der Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs
- 32 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- 33 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens
- 34 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehenden Gegenständen
- 35 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden
- 36 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten
- 37 Geschäftsveräußerung und andere Formen der Rechtsnachfolge
- 38 Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Aktuelles zur Steuergesetzgebung

#### a) Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung

Im Mandanten-Rundschreiben 1/2006 wurde über den Entwurf eines „Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“ berichtet. Nun liegt ein Gesetzentwurf vor, der im Bundestag behandelt wurde. Ein Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist für den April 2006 vorgesehen.

Bei der strittigen Frage der **Abzugsfähigkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten** konnte in der Regierungskoalition eine Einigung erzielt werden, die nun gute Chancen hat, Gesetz zu werden. Vorgesehen ist nach aktuellem Stand, dass Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt gehörenden Kindes, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von **zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind und Jahr**, steuerlich abgesetzt werden können. Weggefallen ist also gegenüber der ursprünglichen Planung der Sockelbetrag von 1 000 € für Kinder bis zur Vollendung des sechsten Lebensjahres. Die Abzugsmöglichkeit gilt für Alleinerziehende und für zusammenlebende Elternteile. Zusammenlebende Eltern können den Abzug aber nur dann erhalten, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

Ausgeschlossen von der steuerlichen Förderung sind allerdings Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht oder Computerkurse) sowie für sprachliche und andere Freizeitbeschäftigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen, Tennis- und Reitunterricht).

Neben dem Abzug von Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, was eben nur in Frage kommt, wenn diese Aufwendungen erwerbsbedingt anfallen, ist ein Abzug als **Sonderausgaben** vorgesehen und zwar **unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung der Eltern**. Dies gilt aber nur für Kinder, die das 3., aber noch nicht das 6. Lebensjahr vollendet haben. In diesem Fall können zwei Drittel der Kinderbetreuungskosten, höchstens 4 000 € pro Jahr, steuerlich abgesetzt werden.

Bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, sollen zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind und Jahr, steuerlich abgesetzt werden können, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, behindert ist oder bei zusammenlebenden Elternteilen diese Voraussetzungen bei beiden Elternteilen erfüllt sind oder bei einem Elternteil erfüllt sind und der andere Elternteil erwerbstätig ist.

#### Hinweis:

Schon jetzt ist abzusehen, dass diese Regelung nicht zur Vereinfachung des Steuerrechts beitragen wird. Die exakte Ausformulierung des Gesetzes bleibt abzuwarten. Hierüber werden wir dann ausführlich berichten.

#### b) Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen

Ebenfalls im förmlichen Gesetzgebungsverfahren befindet sich der Entwurf eines „Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ und zwar zwei konkurrierende Versionen der Bundesregierung und des Bundesrates. Auch hier ist ein Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens für April dieses Jahres vorgesehen.

Wesentliche Änderungen zum Entwurf aus dem Dezember 2005, über den im Mandanten-Rundschreiben 1/2006 berichtet wurde, haben sich nicht ergeben. Nach wie vor ist geplant, die Anwendung der **1 %-Regelung bei der Besteuerung der privaten**

**Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge** auf Fahrzeuge zu beschränken, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Die Unsicherheit über die zukünftige Ausgestaltung der Regelung und über den möglichen Handlungsbedarf bleibt noch bestehen.

Umstritten ist dagegen die vorgesehene **Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Umsatzsteuer für Gebäudereinigungsleistungen**. Die von der Bundesregierung vorgesehene Gesetzesänderung würde eine sehr große Zahl an Unternehmern betreffen und zu einer ganz deutlichen Erhöhung des Erklärungsaufwandes führen. Der Bundesrat befürwortet eine solche Änderung derzeit nicht.

### c) Geplante Änderungen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer

Angekündigt wurde von der Bundesregierung, dass die vorgesehene **Reform der Erbschaftsteuer** nun doch kurzfristig umgesetzt werden soll. Ein Gesetzentwurf liegt noch nicht vor. Jedenfalls war vorgesehen, unter bestimmten Bedingungen die anfallende Steuer bei der Übertragung von Betriebsvermögen über zehn Jahre zinslos zu stunden und jedes Jahr zu einem Zehntel zu erlassen. Allerdings sollte nach einem früheren Gesetzentwurf, der aber zwischenzeitlich gescheitert war, nur noch so genanntes Produktivvermögen begünstigt werden.

#### Hinweis:

**Übertragungen von Produktivvermögen bis zu einer bestimmten Grenze** (im Gespräch waren 100 Mio. €) wären nach den bisherigen Überlegungen des Gesetzgebers künftig deutlich attraktiver als bislang. Insofern erscheint eine **abwartende Haltung** sinnvoll.

Enthält das Betriebsvermögen **in größerem Umfang nicht begünstigtes Vermögen**, so entfallen voraussichtlich insoweit künftig die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen, so dass geprüft werden sollte, ob das **derzeitige Recht noch genutzt werden** kann. Betroffen sind insbesondere Gesellschaften mit größerem fremdvermieteten Immobilienbestand oder auch mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei Beteiligungsquoten bis zu 25 %.

Nach wie vor steht aber auch der Wegfall der schenkung-/erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen für **gewerblich geprägte Gesellschaften** im Raum. Betroffen sind von diesen drohenden Änderungen GmbH & Co. KG, die eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit wie die Verwaltung von Wertpapiervermögen oder Immobilien ausführen. Gerade zur Erreichung einer begünstigten Übertragung größeren Privatvermögens wurden bisher derartige Gestaltungen häufig eingesetzt, was künftig eventuell nicht mehr möglich sein wird.

#### Hinweis:

Um die erbschaftsteuerlichen Vergünstigungen zu sichern, wäre die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit notwendig. Allerdings ist derzeit noch fraglich, ob dies letztlich zielführend ist, da künftig die erbschaftsteuerliche Begünstigung auf so genanntes Produktivvermögen begrenzt werden soll (siehe oben). Aus diesem Grunde kann nur angeraten werden, sorgfältig zu prüfen, ob anstehende Übertragungen zeitlich vorgezogen werden können. Insofern sind allerdings die weiteren Aktivitäten des Gesetzgebers genau zu verfolgen.

### d) Neue Vermögensteuer der Länder?

Die Freie und Hansestadt Hamburg hat Ende des Jahres 2005 einen Entwurf eines Gesetzes zur Aufhebung des Vermögensteuergesetzes in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Seitdem das Bundesverfassungsgericht die damalige Vermögensteuer im Jahre 1995 als verfassungswidrig verworfen hatte, wird sie zwar nicht mehr erhoben, formal besteht das Vermögensteuergesetz aber noch, da es bisher nicht aufgehoben wurde.

Hintergrund des Hamburger Vorstoßes ist, dass sich mit der endgültigen Aufhebung des Vermögensteuergesetzes **den Bundesländern die Möglichkeit eröffnen würde, eigene Vermögensteuergesetze zu erlassen**. Die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsvorhabens ist zurzeit nicht absehbar.

## 2 Auch Erträge aus Alt-Lebensversicherungen können steuerpflichtig werden

Zinsen und Sparanteile aus Lebensversicherungsverträgen, die bis 2004 abgeschlossen wurden, sind unter bestimmten Bedingungen, insbesondere bei einer mindestens zwölfjährigen Vertragslaufzeit, steuerfrei. Allerdings ist Vorsicht geboten, denn dieses **Steuerprivileg kann bei Vertragsänderungen entfallen**. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.7.2005 (Aktenzeichen VIII R 71/04) entschieden, dass die

**nachträgliche Verlängerung eines Versicherungsvertrages** um drei Jahre trotz gleich bleibender Beitragsleistungen steuerrechtlich zu einem **neuen Vertrag** führt, wenn die Möglichkeit der Vertragsänderung im ursprünglichen Versicherungsvertrag nicht vorgesehen war und sich auf Grund der Vertragsänderung die Laufzeit des Vertrages, die Prämienzahlungsdauer, die insgesamt zu entrichtenden Versicherungsbeiträge und die Versicherungssumme ändern.

Die Entscheidung hat zur Konsequenz, dass die Zinsen und Sparanteile, die auf die nach der Vertragsänderung geleisteten Beiträge entfallen, dem neu abgeschlossenen, nicht die Mindestvertragslaufzeit erfüllenden Vertrag zugerechnet werden und damit der Besteuerung unterliegen.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung lässt in bestimmten Fällen vertragliche Änderungen zu, ohne dass dies zu steuerlichen Nachteilen führt. Im Einzelfall sollte wegen der umfangreichen Auswirkungen steuerlicher Rat eingeholt werden.

### 3 Neuregelung der Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten

Nach der grundlegenden, für die Steuerpflichtigen günstigen Änderung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in 2002 und 2003 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten erfolgten mit Wirkung ab 2004 Gesetzesänderungen, welche die steuerliche Abzugsfähigkeit dann wieder teilweise einschränkten. Nunmehr hat die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.11.2005, Aktenzeichen IV C 8 – S 2227 – 5/05) zu diesen Fragen ausführlich Stellung genommen. Die wichtigsten Aspekte dieser für die Praxis bedeutsamen Äußerung werden im Folgenden dargestellt.

#### a) Grundsätze

Hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit sind verschiedene Fälle zu unterscheiden:

- Aufwendungen für eine **berufliche Fort- und Weiterbildung** stellen steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, sofern diese Aufwendungen durch den Beruf veranlasst sind. Insoweit haben sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht geändert. Im Ergebnis können somit die getätigten Aufwendungen mit den beruflichen und anderen Einnahmen verrechnet werden oder zu Verlusten führen, die in Folgejahren mit Einnahmen verrechnet werden können.
- Ist einer Berufsausbildung eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlossenes Erststudium vorausgegangen, so handelt es sich dagegen bei den durch die **weitere Berufsausbildung** entstehenden Kosten um steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit besteht. Dies gilt auch für ein Studium nach einem abgeschlossenen Erststudium. Insoweit haben sich keine Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen ergeben. Die steuerlichen Folgen entsprechen denen des erstgenannten Falles.
- Dagegen sind Aufwendungen für die **erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium** keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, es sei denn, die Bildungsmaßnahme findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt. Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung, die nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, können allerdings bis zu einer Höhe von 4 000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben abgezogen werden. Der Abzug als Sonderausgaben wirkt sich allerdings steuerlich nur aus, wenn im selben Jahr auch Einkünfte erzielt werden.

**Hinweis:**

Tragen Kinder Berufsausbildungskosten, kann es von Vorteil sein, wenn diesen entsprechende Einkunftsquellen verschafft werden, um die Berufsausbildungskosten steuerlich nutzen zu können.

#### b) Erstmalige Berufsausbildung

Unter dem Begriff der Berufsausbildung werden berufliche Ausbildungen unter Ausschluss eines Studiums verstanden. Dies sind vor allem Berufsausbildungsverhältnisse nach dem Berufsbildungsgesetz sowie anerkannte Lehr-

und Anlernberufe einschließlich Behinderten-Ausbildungsberufe, die Ausbildung auf Grund der bundes- oder landesrechtlichen Ausbildungsregelungen für Berufe im Gesundheits- und Sozialwesen, landesrechtlich geregelte Berufsabschlüsse an Berufsfachschulen und die Berufsausbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis. Andere Bildungsmaßnahmen werden nur dann anerkannt, wenn Ausbildung und Abschluss vom Umfang und von der Qualität her grundsätzlich mit den genannten Berufsausbildungsmaßnahmen vergleichbar sind.

Aufwendungen für den Besuch einer allgemeinbildenden Schule sind Kosten der privaten Lebensführung und dürfen daher nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden. Insoweit ist aber ein (pro Kalenderjahr auf 4 000 € begrenzter) Sonderausgabenabzug möglich, der sich allerdings nur dann auswirkt, wenn der Steuerpflichtige über entsprechend hohe Einnahmen verfügt.

Eine Berufsausbildung wird dann als erstmalig angesehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung oder kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist.

### c) **Erststudium**

Von einem **Erststudium** wird dann gesprochen, wenn dem Studium kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium vorangegangen ist. Beendet wird ein Studium entsprechend der jeweiligen Hochschulordnung durch eine Hochschulprüfung oder eine staatliche oder kirchliche Prüfung. Die erstmalige Aufnahme eines Studiums an einer Fachschule stellt ein Erststudium dar. Bei einem **Wechsel des Studiums** ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studienganges stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar. Als berufsqualifizierender Studienabschluss gilt auch der Abschluss eines Studienganges, durch den die fachliche Eignung für einen beruflichen Vorbereitungsdienst oder eine berufliche Einführung vermittelt wird. Dazu zählt z.B. der juristische Vorbereitungsdienst (Referendariat).

Ein **Promotions- oder Masterstudium** setzt regelmäßig ein bereits abgeschlossenes Studium voraus. Aufwendungen für ein Promotionsstudium und die Promotion stellen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, sofern ein berufsbezogener Veranlassungszusammenhang besteht.

Eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Studium findet **im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses** statt, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Die dadurch veranlassten Aufwendungen stellen Werbungskosten dar und können damit steuerlich geltend gemacht werden. Dementsprechend liegt aber kein Ausbildungsverhältnis vor, wenn die Berufsausbildung oder das Studium nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn die Berufsbildungsmaßnahme oder das Studium seitens des Arbeitgebers durch Hingabe von Mitteln, z.B. eines Stipendiums, gefördert wird.

### d) **Abzug von Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung**

Zu den **abziehbaren Aufwendungen** gehören z.B. Lehrgangs-, Schul- oder Studiengebühren, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsort, Mehraufwendungen für Verpflegung, Mehraufwendungen wegen auswärtiger Unterbringung und Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer.

---

## **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

### **4 „Reverse-Charge-Verfahren“ – Systemwechsel bei der Umsatzsteuer?**

Das **derzeitige Umsatzsteuersystem** in der EU kann als eine Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerentlastung gekennzeichnet werden. Dies heißt, dass auf allen Stufen des

Umsatzprozesses Umsatzsteuer erhoben wird und, da letztlich nur der Endverbraucher belastet werden soll, eine Entlastung der Unternehmer von der Umsatzsteuer aus Vorstufen mittels Vorsteuerabzug erfolgt. Dieses System hat sich im Grundsatz bewährt und wirft in der Handhabung wenige Schwierigkeiten auf. Allerdings zeigt sich mehr und mehr, dass dieses System **anfällig für Betrug** ist. Mittlerweile gehen den EU-Staaten Steuereinnahmen in Milliardenhöhe verloren, weil betrügerische Unternehmer auf der einen Seite Vorsteuer geltend machen, auf der anderen Seite aber die korrespondierende Umsatzsteuer nicht abgeführt wird.

Aus diesem Grund wird über einen **grundlegenden Systemwechsel bei der Umsatzsteuer** nachgedacht. Favorisiert wird in Deutschland und vor allem auch in Österreich das so genannte **Reverse-Charge-Verfahren**. Dieses Modell sieht vor, dass bei Geschäften zwischen Unternehmen oberhalb eines Rechnungsbetrages von 5 000 € beim leistenden Unternehmer keine Umsatzsteuer mehr fällig wird. Dies soll dadurch erreicht werden, dass die Umsatzsteuerschuld in diesen Fällen vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger verlagert wird. Steuerschuld und Vorsteuerabzug fallen dann in der Person des Leistungsempfängers zusammen und saldieren sich im Regelfall vollständig. Umsatzsteuer würde erst beim Verkauf an private Endkunden anfallen. Unternehmer müssten mit einer R-Nummer gegenüber dem Lieferanten nachweisen, dass sie zum umsatzsteuerfreien Einkauf berechtigt sind. Ergänzt werden soll dieses Verfahren durch ein besonderes Kontrollverfahren, das vergleichsweise einfach installiert werden könnte.

**Problematisch** und bislang ungeklärt ist die Haftungsfrage, wenn ein Abnehmer unberechtigt eine R-Nummer angibt. Insoweit kommt eine Haftung des liefernden Unternehmers oder auch des Fiskus in Betracht.

Ob und wann eine Systemänderung bei der Umsatzsteuer kommen wird, ist derzeit noch offen. Jedenfalls müsste dies EU-einheitlich erfolgen, und auf Ebene der EU-Staaten findet derzeit erst ein „Sondierungs-Prozess“ statt. Dennoch geht der Trend in diese Richtung. Auch im derzeitigen System werden immer mehr Umsätze von der so genannten Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers erfasst (so insbesondere bei Bauleistungen), was als Vorstufe zum Reverse-Charge-Verfahren angesehen werden kann.

## 5 Änderungen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen

### a) Neue Heubeck-Richttafeln

Anfang Juli 2005 wurden neue Heubeck-Richttafeln zur **Bewertung von Pensionsrückstellungen** veröffentlicht. Die Heubeck-Richttafeln, auch als **Sterbetafeln** bezeichnet, sind die Basis für die Bewertung von Verpflichtungen aus Pensionszusagen; sie werden als versicherungsmathematische Grundsätze steuerrechtlich anerkannt. Im Gegensatz zu den bisherigen Richttafeln wurden nun so genannte Generationentafeln vorgelegt. Bei den neuen Richttafeln hängen die Sterblichkeit und damit die Lebenserwartung sowie die weiteren biometrischen Daten wie z.B. die Heirats- oder Invaliditätswahrscheinlichkeit nicht mehr ausschließlich vom Lebensalter, sondern auch vom Geburtsjahrgang ab.

Bei aktiven Anwärtern führt die zu erwartende längere Lebenserwartung zu einer Erhöhung der Pensionsrückstellung. Allerdings gibt es auch gegenläufige Aspekte. Die Heiratswahrscheinlichkeiten wurden deutlich reduziert, so dass mit einer geringeren Wahrscheinlichkeit eine Hinterbliebenenrente zu zahlen ist, was sich mindernd auf die Pensionsrückstellungen auswirken kann. Auch die Invaliditätswahrscheinlichkeit ist auf Grund des veränderten Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsverhaltens deutlich abgesunken. Somit kann es durch Anwendung der neuen Richttafeln auch zu einem Absinken der Pensionsrückstellung kommen.

### b) Auswirkungen auf die Handelsbilanz

**Anzuwenden sind die neuen Sterbetafeln** für Bilanzstichtage, die der Veröffentlichung der Richttafeln folgen, im Regelfall also **zum 31.12.2005**. Führt die Anwendung der Richttafeln zu einem höheren Wertansatz als nach den alten Richttafeln, ist die

Anpassung unmittelbar vorzunehmen, d.h. die Rückstellungen sind mit dem neu berechneten Wert anzusetzen. Dies kann das **handelsrechtliche Ergebnis** des Geschäftsjahres 2005 im Einzelfall **deutlich belasten**.

Führt die Anwendung der neuen Richttafeln zu einem Absinken des Rückstellungswertes, so ist grundsätzlich die Pensionsrückstellung um den entsprechenden Betrag erfolgswirksam aufzulösen. Allerdings ist hierbei zu berücksichtigen, dass der Rückstellungsberechnung regelmäßig der steuerlich vorgeschriebene Zinssatz von 6 % zu Grunde gelegt wird. Dieser Zinssatz übersteigt aber das derzeitige Zinsniveau am Kapitalmarkt deutlich. Wird die Rückstellung in der Handelsbilanz mit einem niedrigeren, also marktgerechten Zinssatz berechnet, ergibt sich rein mathematisch ein deutlich höherer Rückstellungsbetrag. Aus diesem Grunde ist ein niedrigerer Rückstellungsbetrag wegen Anwendung der neuen Richttafeln oftmals nicht vertretbar.

### c) Auswirkungen auf das steuerliche Ergebnis

Auf Grund gesetzlicher Regelung kann der **Unterschiedsbetrag**, der sich aus der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln ergibt, in der steuerlichen Gewinnermittlung nur **auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt** der jeweiligen Pensionsrückstellung zugeführt werden. Die gleichmäßige Verteilung ist sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. Zu diesem Zweck ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Richttafeln der Wert der Pensionsrückstellung nach den neuen und nach den alten Richttafeln zu berechnen und der sich ergebende Unterschiedsbetrag zu ermitteln. Steuerlich anzusetzen ist dann der Betrag nach den alten Richttafeln zuzüglich eines Drittels des Unterschiedsbetrages. Dabei können die Rückstellungen für alle Arbeitnehmer zusammengefasst betrachtet werden.

In der Regel wird somit für einen Übergangszeitraum der Wertansatz der Handelsbilanz vom steuerlichen Wertansatz differieren. Insofern weicht dann auch das handelsrechtliche Ergebnis von dem steuerlichen Gewinn ab.

## 6 Verlagerung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts – Anwendungsfälle und Risiken

Voraussetzung für die Umsatzsteuerbarkeit einer Leistung im Inland ist, dass sie **im Inland** ausgeführt wird. Das heißt, der Ort der Leistung muss im Inland liegen. Nicht entscheidend ist dagegen, ob der leistende Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, ob er im Inland ansässig ist und hier die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt.

### a) Ort der sonstigen Leistung

Wo aber der Ort der Leistung ist, bestimmt sich nach sehr komplexen umsatzsteuergesetzlichen Regelungen. Insbesondere bei Sachverhalten mit Auslandsberührung sollte der Ort der Leistung und damit die Frage, ob die Leistung der deutschen Umsatzsteuer unterliegt, sorgfältig geprüft werden. Nachfolgend wird lediglich auf eine Spezialregelung hingewiesen.

### b) Verlagerung des Leistungsorts

Bei bestimmten „sonstigen Leistungen“ lässt sich nämlich der Ort dieser Leistungen durch gezielte **Verwendung** einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer **verlagern**, und zwar in den Mitgliedstaat der EU, der dem Leistungsempfänger (Auftraggeber) die ihm für diesen Umsatz verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat. So kann z.B. ein inländischer Auftraggeber die Umsatzsteuerbarkeit einer aus einem anderen Mitgliedstaat der EU bezogenen Leistung durch Verwendung seiner deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Deutschland verlagern, was die umsatzsteuerliche Abwicklung des Vorgangs erheblich vereinfachen kann.

Eine solche Verlagerung kommt bei folgenden sonstigen Leistungen in Betracht:

- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände,
- Vermittlungsleistungen,



- innergemeinschaftliche Güterbeförderungen sowie damit im Zusammenhang stehende Leistungen, Vor- und Nachläufe.

**Beispiel:**

Großhändler D aus Köln beauftragt den Frachtführer N aus den Niederlanden mit einer Warenbeförderung von Belgien nach Köln. D verwendet N gegenüber seine deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Grundsätzlich gelten Beförderungsleistungen dort als ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich die Beförderung nur teilweise auf das Inland, so ist danach nur der Teil der Beförderungsleistung im Inland umsatzsteuerbar, der auf das Inland entfällt. Dieser Grundsatz kommt jedoch i.d.R. nur bei grenzüberschreitenden Beförderungen von und nach Drittlandsgebieten zur Anwendung. Bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen (Beförderungen, die in dem Gebiet von zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten beginnen und enden) ist davon abweichend gesetzlich geregelt, dass der Ort der Beförderungsleistung grundsätzlich dort ist, wo die Beförderung des Gegenstands beginnt. Das wäre im Beispiel in Belgien. Die Durchführung der Umsatzbesteuerung in Belgien wäre hier aber sehr unpraktisch, da weder D noch N in Belgien ansässig sind. Deswegen gibt es eine gesetzliche Regelung, nach der eine unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines EU-Mitgliedstaats in Anspruch genommene Beförderungsleistung in diesem Mitgliedstaat der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als ausgeführt gilt, im Beispiel also in Deutschland. Zu beachten ist, dass dann D – obwohl er Leistungsempfänger ist – die Umsatzsteuer schuldet, da N im Ausland ansässig ist (sog. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers). Das heißt, nicht N, sondern D hat die Umsatzsteuer zu erklären und abzuführen. N erhält von D nur das Nettoentgelt, und die von D abzuführende Umsatzsteuer gleicht sich aus mit dem entsprechenden Vorsteuerabzug des D.

**c) Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**

Die Finanzverwaltung hat nun konkretisiert, was sie unter „**Verwendung**“ einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer versteht (Oberfinanzdirektion Hannover vom 15.6.2005, Aktenzeichen S 7117h – 3 – StO 172):

- Die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer soll grundsätzlich vor Ausführung der Leistung vereinbart und im üblicherweise verwendeten Dokument (z.B. Speditionsauftrag) schriftlich festgehalten werden.
- Die Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer setzt ein positives Tun in der Regel bei Vertragsabschluss voraus; allein die formularmäßige Verwendung (z.B. im Briefkopf oder in einer Gutschrift des Leistungsempfängers) soll nicht ausreichend sein.
- So kann z.B. bei einer mündlichen Auftragserteilung eine Erklärung über die Verwendung einer bestimmten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer abgegeben und diese in einer Telefonnotiz festgehalten werden. Genauso kann bei Abrechnung mit Gutschrift statt eines formularmäßigen Vordrucks die verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Einzelfall eingetragen werden.

**Hinweis:**

Der gesamte Bereich der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung ist sehr vielschichtig. Es bestehen zahlreiche Spezial- und Ausnahmeregelungen. Deshalb kann es sich empfehlen, ggf. steuerlichen Rat in Anspruch zu nehmen.

**7 Wechsel der Gewinnermittlungsart**

Insbesondere Freiberufler und bestimmte kleine Gewerbetreibende haben die Wahl, ihren Gewinn entweder durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder durch Bilanzierung (Betriebsvermögensvergleich) zu ermitteln.

**a) Vor- und Nachteile der Einnahmen-Überschuss-Rechnung**

Besteht im konkreten Fall die Wahl zwischen einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder Bilanzierung, so müssen die Vor- und Nachteile abgewogen werden. Dies ist nur für den Einzelfall möglich.

Als **Vorteile der Einnahmen-Überschuss-Rechnung** können allgemein genannt werden:

- Grundsätzlich einfachere Gewinnermittlungsart.
- Wegen des i.d.R. geltenden Zufluss- und Abflussprinzips grundsätzlich leichtere steuerwirksame Zuordnung oder Verlagerung von Einnahmen und Ausgaben in ein gewünschtes Wirtschaftsjahr.

- Ausgaben für Vorratsvermögen wirken sich unmittelbar steuermindernd aus und nicht erst bei dem Weiterverkauf der Waren.
- Sonder- und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe können unter den sonstigen Voraussetzungen ohne Rücksicht auf die Höhe des Betriebsvermögens gebildet werden.

Es ergeben sich bei der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** jedoch **auch Nachteile**:

- Der Gewinn kann nicht durch Rückstellungen gemindert werden.
- Anzahlungen und Abschlagszahlungen von Kunden erhöhen bereits mit Zufluss den Gewinn.
- Teilwertabschreibungen werden nicht zugelassen.
- Pflicht zur Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ab einem Grenzbetrag von 17 500 €

Wird der Gewinn bisher durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, kann ein Wechsel gesetzlich zwingend erforderlich werden (z.B. für Gewerbetreibende bei Überschreiten bestimmter Umsatz- und Gewinn Grenzen sowie Mitteilung durch die Finanzbehörde, aber auch in Fällen der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe). Ein **Wechsel zur Bilanzierung** kann aber im Einzelfall auch **vorteilhaft** und damit freiwillig angestrebt sein, z.B. aus folgenden Gründen:

- Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen (z.B. für Schadensersatzverpflichtungen, Pensionszusagen, Prozessrisiken),
- Möglichkeit zur Vornahme von Teilwertabschreibungen,
- z.B. bei Ingenieuren und Architekten: erhebliche Anzahlungen, die sich bei Bilanzierung noch nicht gewinnerhöhend auswirken würden.

#### **b) Voraussetzungen und Folgen des Wechsels zur Bilanzierung**

Es kann empfehlenswert sein, sich jeweils vor dem Beginn eines Wirtschaftsjahres für eine Gewinnermittlungsart zu entscheiden und die Aufzeichnungen dann entsprechend zu organisieren. Wie der Bundesfinanzhof nochmals bekräftigte, ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zur Bilanzierung an verschiedene **Voraussetzungen** geknüpft (Urteil vom 19.10.2005, Aktenzeichen XI R 4/04):

- Hat sich der Steuerpflichtige ursprünglich für die Einnahmen-Überschuss-Rechnung entschieden, kann er seine Wahlentscheidung allein durch eine nachträglich erstellte Buchführung nicht mehr ändern. Erforderlich ist vielmehr eine zeitnahe Eröffnungsbilanz (Übergangsbilanz) mit zeitgerecht zum Bilanzierungsstichtag ermittelten – der Eröffnungsbilanz zu Grunde liegenden – Positionen, wozu auch bei Freiberuflern eine Inventur erforderlich sein kann, z.B. um halbfertige Leistungen zu erfassen.
- Einrichtung einer ordnungsgemäßen kaufmännischen („doppelten“) Buchführung (mit Bestandskonten).
- Abschlusserstellung auf Grund von Bestandsaufnahmen.
- Der erste durch Bilanzierung ermittelte Gewinn oder Verlust ist durch Zu- und Abschläge zu korrigieren, um bisher wegen der Besonderheiten der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht oder zu viel erfasste Vorgänge zu berücksichtigen (Übergangsbesteuerung). Zur Vermeidung von Härten kann der Übergangsgewinn auf zwei oder drei Jahre verteilt werden, wenn er nicht durch eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs veranlasst war. Eine Übergangsbesteuerung kann sich ggf. auch gewerbsteuerlich auswirken.

#### **Hinweis:**

Die Anforderungen an Voraussetzungen und Durchführung eines Wechsels der Gewinnermittlungsart sind sehr hoch. Die steuerlichen Folgen können erheblich sein. Deshalb empfiehlt sich die rechtzeitige Inanspruchnahme steuerlicher Beratung.

## 8 Teilwertabschreibung bei langlebigen Wirtschaftsgütern

Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich angefallener Nebenkosten zu aktivieren. Soweit allerdings eine **dauernde Wertminderung** vorliegt, ist eine so genannte Teilwertabschreibung auf diesen geminderten Wert vorzunehmen. Gründe für eine Teilwertabschreibung sind insbesondere gegeben, wenn

- das Wirtschaftsgut nicht in der geplanten Weise genutzt werden kann, es sich also um eine **Fehlmaßnahme** handelt,
- der **Wiederbeschaffungspreis** des betreffenden Wirtschaftsgutes **gesunken** ist,
- es zu einer **Wertminderung auf Grund technischen Fortschritts** gekommen ist oder
- das Wirtschaftsgut nicht mehr vorhanden ist.

Nach den gesetzlichen Vorgaben darf eine Teilwertabschreibung in der Bilanz aber nur dann vorgenommen werden, wenn eine **dauernde Wertminderung** vorliegt. Nach der Auffassung der Finanzverwaltung (Schreiben vom 25.2.2000, Aktenzeichen IV C 2 – S 2171 b – 14/00) soll dies für das abnutzbare Anlagevermögen nur dann gegeben sein, wenn der Teilwert während der Hälfte der Restnutzungsdauer unter dem um die planmäßigen Abschreibungen geminderten Buchwert liegt. Insbesondere bei Gebäuden ist dieser Nachweis nur schwer zu führen.

Das Finanzgericht Münster hat nun mit Urteil vom 14.1.2005 (Aktenzeichen 9 K 1564/03 K, G) abweichend von dem Grundsatz der Finanzverwaltung entschieden, dass der **Prognosezeitraum** fünf Jahre nicht überschreiten dürfe. Im Zweifel sei von einer dauernden Wertminderung auszugehen.

Ein solcher Nachweis einer voraussichtlich dauernden Wertminderung über den Prognosezeitraum von maximal fünf Jahren ist in der Praxis sehr viel einfacher zu führen. Zu beachten ist allerdings, dass gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wurde (Aktenzeichen I R 22/05). Dennoch bietet das Urteil des Finanzgerichts gerade in steuerlichen Betriebsprüfungen eine gute Argumentationshilfe für den Steuerpflichtigen.

## 9 Bilanzielle Berücksichtigung drohender Verluste aus Bauleistungen

Bei Bauunternehmungen sind zum Bilanzstichtag noch nicht fertig gestellte Bauleistungen im Vorratsvermögen als „**Unfertige Bauleistungen**“ zu aktivieren. Als Wertansatz sind die bis zum Bilanzstichtag **angefallenen Herstellungskosten**, also Material- und Lohnkosten sowie angemessene Gemeinkostenzuschläge und Fremdleistungen, anzusetzen. Droht allerdings aus der Baumaßnahme für das Bauunternehmen ein Verlust, so ist dieser in der Bilanz bereits zu berücksichtigen. Ein **Verlust droht dann**, wenn die voraussichtlichen Erlöse abzüglich eines Gewinnzuschlages und aller voraussichtlich bis zur Fertigstellung noch anfallenden Kosten geringer sind als die bis zum Bilanzstichtag bereits angefallenen Herstellungskosten. Ein drohender Verlust ist durch eine entsprechende Kürzung des Wertansatzes der unfertigen Bauten zu berücksichtigen. Eine solche Kürzung („**Teilwertabschreibung**“) ist auch **steuerlich wirksam**. Übersteigen die voraussichtlichen Verluste dagegen die aktivierungspflichtigen Herstellungskosten, so ist zusätzlich zur Teilwertabschreibung noch eine **Rückstellung für drohende Verluste** zu bilden. Diese Rückstellung wirkt sich aber auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift steuerlich nicht aus.

Der **Bundesfinanzhof** hat in dem Grundsatzurteil vom 7.9.2005 (Aktenzeichen VIII R 1/03) **entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung** zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass zunächst eine (steuerwirksame) Teilwertabschreibung vorzunehmen ist und nur insoweit, als diese nicht ausreicht, um die voraussichtlichen Verluste abzubilden, eine (steuerlich nicht wirksame) Drohverlustrückstellung zu bilden ist.

## 10 Kein pauschaler Vorsteuerabzug aus Reisekosten

Mit Wirkung ab dem 1.4.1999 wurde die Möglichkeit abgeschafft, aus **Reisekosten-Pauschalen** einen pauschalen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Die Vereinbarkeit dieser Einschränkung von Vorsteuerabzugsmöglichkeiten mit dem EU-Recht wurde vor Gericht angezweifelt (vgl. Mandanten-Rundschreiben 5/2005). Nunmehr hat der Bundesfinanzhof zu Lasten der Steuerpflichtigen entschieden, dass ein Vorsteuerabzug nur möglich ist aus Rechnungen, die die umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen erfüllen, also nicht aus Reisekosten-Pauschalen (Urteil vom 7.7.2005, Aktenzeichen V R 4/03).

### Hinweise:

Mit der Entscheidung des Bundesfinanzhofs dürfte die Streitfrage abschließend geklärt sein. Aus heutiger Sicht ist es deshalb wenig erfolgversprechend, entsprechende Bescheide weiterhin offen zu halten.

Ordnungsgemäße Rechnungen sind z.B. auch erforderlich bei Tankquittungen. Erleichterungen bestehen nur, sofern der Brutto-Rechnungsbetrag 100 € nicht übersteigt. Bei diesen so genannten Kleinbetragsrechnungen ist es ausreichend, wenn Name und Anschrift des leistenden Unternehmers, das Ausstellungsdatum, Menge und Art der Lieferung, das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe sowie der anzuwendende Umsatzsteuersatz angegeben sind. Vgl. grundsätzlich zu den Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen Mandanten-Rundschreiben 6/2004.

Trägt der Arbeitgeber die **Kosten bei Dienstreisen von Arbeitnehmern**, dann ist (z.B. bei Hotelrechnungen) – neben den sonstigen Rechnungsanforderungen – sicherzustellen, dass die **Rechnungen auf den Unternehmer**, also den Arbeitgeber, ausgestellt werden und nicht etwa auf den Arbeitnehmer.

---

## Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

---

## 11 Möglichkeiten der steuerneutralen Realteilung einer Personengesellschaft

Die Realteilung, also vereinfacht gesagt die Beendigung (**Auseinandersetzung**) einer **Personengesellschaft** in der Form, dass die bisherigen Gesellschafter mit Vermögen der Gesellschaft eigenständige Betriebe fortführen, spielt in der Praxis eine große Rolle. Die Realteilung ist **unter bestimmten Bedingungen steuerneutral möglich**, was auf langjähriger Rechtsprechung beruht. Mittlerweile wurde dies auch gesetzlich geregelt. Nun nimmt das Bundesministerium der Finanzen zu wichtigen Fragen bei der Realteilung einer Personengesellschaft mit Schreiben vom 28.2.2006 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2242 – 6/06) Stellung. Die wichtigsten Aspekte stellen wir im Folgenden dar.

### a) Begriff der Realteilung

Im **Handelsrecht** wird unter einer Realteilung die Auseinandersetzung einer Personengesellschaft derart verstanden, dass die Gesellschafter einzelne Teilbereiche der Personengesellschaft übernehmen und fortführen.

#### Beispiel:

Die A & B OHG betreibt als Tiefbauunternehmen Betriebsstätten in den Städten D und E. Die Personengesellschaft wird nun in der Weise beendet, dass Gesellschafter A die Betriebsstätte in D allein fortführt und Gesellschafter B die Betriebsstätte in E.

**Steuerlich** wird unter einer Realteilung die Aufteilung gemeinschaftlichen Betriebsvermögens zur Erfüllung des Auseinandersetzungsanspruchs der Mitunternehmer verstanden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Realteilung insoweit mit einer Betriebsaufgabe zu vergleichen, als auch bei der Realteilung die bisherige Personengesellschaft aufgelöst wird. In der Literatur wird dagegen zudem die Auffassung vertreten, dass eine Realteilung auch vorliegen soll, wenn ein Gesellschafter ausscheidet und als Sachabfindung einen Teilbereich der Personengesellschaft selbst fortführt, während die verbleibende Personengesellschaft von dem verbleibenden Gesellschafter fortgeführt wird.

Erfolgt die **Abfindung ausscheidender Gesellschafter gegen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern**, so liegt keine Realteilung vor. Der Ausscheidende erhält

einen Sachwert-Abfindungsanspruch; sein Mitunternehmeranteil wächst allen verbleibenden Mitunternehmern an. Allerdings kann auch dieser Vorgang regelmäßig ohne Aufdeckung und Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven erfolgen, wobei sich im Detail die steuerlichen Folgen aber von denen einer Realteilung unterscheiden.

Auch liegt keine Realteilung vor, wenn z.B. im Rahmen einer **vorweggenommenen Erbfolge** unentgeltlich Teilbereiche der Personengesellschaft übertragen werden.

**Hinweis:**

Die Abgrenzung der Realteilung von anderen Formen der Auseinandersetzung ist im Einzelfall oftmals schwierig, aber dennoch sehr wichtig, da sich die steuerlichen Folgen im Detail gravierend unterscheiden können. Aus diesem Grunde ist eine sorgfältige Beratung insbesondere auch hinsichtlich der Vertragsgestaltung erforderlich.

## **b) Gegenstand der Realteilung**

Die Realteilung umfasst das gesamte Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft einschließlich des so genannten Sonderbetriebsvermögens, also Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen, aber der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Die Realteilung kann durch Übertragung von Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen oder Einzelwirtschaftsgütern erfolgen.

**Hinweis:**

Eine Realteilung liegt also dann nicht vor, wenn einer der Mitunternehmer sich gegen Abfindung zur Ruhe setzt und die übrigen Mitunternehmer jeweils allein ihre berufliche Tätigkeit fortsetzen.

Weiterhin ist Voraussetzung, dass jeder der Realteiler mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage der Personengesellschaft in sein Betriebsvermögen übernimmt. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind Wirtschaftsgüter die von ihrer Funktion her für die Personengesellschaft von besonderer Bedeutung sind und daneben solche Wirtschaftsgüter, die in großem Umfang stille Reserven enthalten.

Die von den Realteilern übernommenen Wirtschaftsgüter oder Teilbetriebe müssen in deren Betriebsvermögen überführt werden. Ausreichend ist insoweit, wenn die Realteiler zu diesem Anlass einen neuen Betrieb gründen. Eine steuerneutrale Realteilung erfordert, dass die stillen Reserven steuerverhaftet bleiben.

## **c) Steuerliche Folgen einer Realteilung**

Liegt eine Realteilung im steuerlichen Sinne vor, müssen **zwingend die Buchwerte** der Wirtschaftsgüter, die in der bisherigen Personengesellschaft ausgewiesen wurden, **fortgeführt** werden. Dies bedeutet aber eben auch, dass vorhandene stille Reserven nicht aufgedeckt und versteuert werden.

Allerdings ist unter bestimmten Umständen eine **Sperrfrist** zu beachten: Werden nämlich im Rahmen der Realteilung einzelne Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen des Gesellschafters übertragen, so sind rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen und stille Reserven der Besteuerung zu unterwerfen, soweit übertragener Grund und Boden, Gebäude oder andere wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden. Die Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Personengesellschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung.

## **d) Spitzen- oder Wertausgleich**

Regelmäßig kann die Realteilung durch Übertragung von Sachwerten wertmäßig nicht exakt dargestellt werden. Vielmehr muss ein **Spitzenausgleich in Geld** unter den Realteilern erfolgen. In diesem Fall entsteht ein der Besteuerung zu unterwerfender **Veräußerungsgewinn**, welcher der Einkommen-, nicht aber der Gewerbesteuer unterliegt. Der Veräußerungsgewinn wird nach Auffassung der Finanzverwaltung berechnet durch Gegenüberstellung des Spitzenausgleichs und der anteiligen Buchwerte.

**Hinweis:**

Ein steuerpflichtiger Spitzenausgleich kann durch Gestaltungen oftmals vermieden werden, was für den Einzelfall zu prüfen wäre. So kann z.B. die Personengesellschaft vor der Realteilung dafür Sorge tragen, dass ausreichend liquide Mittel vorhanden sind, um die wertmäßig gewünschte Realteilung durchführen zu können.

---

## Für Arbeitnehmer

---

### 12 Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen

Bei Betriebsveranstaltungen, wie **Betriebsausflügen, Weihnachts- oder Jubiläumsfeiern**, ist die Abgrenzung zwischen Aufwendungen im Arbeitgeberinteresse und Arbeitslohn schwierig und in steuerlichen Außenprüfungen oftmals strittig. Der Bundesfinanzhof hat sich nun in zwei Urteilen mit dieser Problematik beschäftigt und dabei seine bisherige Rechtsprechung teilweise geändert.

In dem Urteil vom 16.11.2005 (Aktenzeichen VI R 151/00) bestätigt der Bundesfinanzhof, dass bei Überschreiten der **Freigrenze von** inzwischen **110 € je Arbeitnehmer** in vollem Umfang Arbeitslohn vorliegt, der der Lohnsteuer zu unterwerfen ist.

In einem weiteren Urteil vom selben Tage (Aktenzeichen VI R 151/99) ändert der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung, wonach die über einen Tag hinausgehende Dauer der Betriebsveranstaltung unüblich und damit steuerlich schädlich war. Nunmehr ist die Dauer unerheblich, sofern die **Freigrenze eingehalten wird** (kein Arbeitslohn).

Generell gehören Leistungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn, wenn es sich um übliche Betriebsveranstaltungen und um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handelt. Die Finanzverwaltung sieht die Durchführung von nicht mehr als zwei Betriebsveranstaltungen jährlich als üblich an. Werden weitere Veranstaltungen durchgeführt, so fällt Lohnsteuer an.

### 13 Lohnsteuer bei verbilligter Wohnraumüberlassung

Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber eine Wohnung verbilligt überlassen, so ist die Differenz zwischen der marktüblichen Miete und der tatsächlich vereinbarten Miete als geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis der Lohnsteuer zu unterwerfen. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 17.8.2005 (Aktenzeichen IX R 10/05) entsteht jedoch **kein geldwerter Vorteil**, wenn der Arbeitgeber die Wohnung zu einem Mietpreis überlässt, der **innerhalb der Spanne des örtlichen Mietspiegels** liegt.

#### Hinweis:

In diesen Fällen ist allerdings eine regelmäßige Überprüfung notwendig, ob die vereinbarte Miete noch innerhalb der durch den Mietspiegel vorgegebenen Spanne liegt. Wird der Mietspiegel nach oben angepasst, so ist auch eine Anpassung der Miete notwendig.

### 14 Vermietung eines Büroraumes durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 16.9.2004 (Aktenzeichen VI R 25/02) entschieden, dass Mietzahlungen für einen vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber überlassenen Büroraum unter bestimmten Bedingungen keinen Arbeitslohn, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen, was **für den Arbeitnehmer vorteilhaft sein kann**, da dann die eigenen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wohnung voll absetzbar sind.

Die Finanzverwaltung folgt nun „unter Anlegung strenger Maßstäbe“ dieser Rechtsprechung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13.12.2005, Aktenzeichen IV C 3 – S 2253 – 112/05). Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird das **Mietverhältnis nur dann anerkannt**, wenn die Büroraumvermietung vorrangig im Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Der Arbeitnehmer muss dies nachweisen. Anhaltspunkte hierfür sollen sein, dass im Unternehmen kein geeigneter Arbeitsplatz zur

Verfügung steht, die Anmietung bei einem Dritten erfolglos blieb und eine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung des Arbeitszimmers besteht.

**Hinweis:**

Ob die Forderungen der Finanzverwaltung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten, kann bezweifelt werden. Das Schreiben der Finanzverwaltung zeigt aber, dass bei solchen Gestaltungen äußerste Vorsicht geboten ist.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 15 Geplante Senkung des Sparerfreibetrags: Gestaltungsempfehlungen

Durch ein geplantes „Steueränderungsgesetz 2007“ soll der Sparerfreibetrag ab dem Jahr 2007 von derzeit 1 370 € (zusammenveranlagte Ehegatten: 2 740 €) auf **750 €** (zusammenveranlagte Ehegatten: **1 500 €**) erheblich gesenkt werden. Diese Steuerverschärfung wird dazu führen, dass Kapitalerträge bereits aus vergleichsweise kleinen Anlagesummen in die Steuerpflicht wachsen. Dies sollte insbesondere bei geplanten Investitionsentscheidungen in Anlageformen mit vollumfänglicher Auszahlung der gesamten Zinsen nebst Zinseszinsen bei Rückzahlung des Kapitals beachtet werden.

**Beispiel:**

Zusammen mit dem Werbungskosten-Pauschbetrag von zurzeit 51 € (zusammenveranlagte Verheiratete: 102 €) bleiben bei Umsetzung der Kürzungspläne ab dem Jahr 2007 nur noch Kapitalerträge in Höhe von (750 € + 51 € =) 801 € (Verheiratete: 1 500 € + 102 € = 1 602 €) steuerfrei. Dieser Betrag wird z.B. bereits überschritten bei Anlage von 3 400 € (Verheiratete: 6 800 €) in Bundesschatzbriefe Typ B mit Fälligkeit 1.1.2013 und jährlich steigenden Zinsen von 2 % im Jahr 2006 bis 4 % im Jahr 2012, da der Zinszufluss nicht gleichmäßig Jahr für Jahr, sondern geballt zum Ende der Laufzeit oder bei Rückgabe erfolgt. Problematisch ist darüber hinaus der Fall, dass solche Wertpapiere mit Fälligkeit im Jahr 2007 vom Steuerpflichtigen bereits gehalten werden. In diesem Fall kann ggf. ein teilweiser vorzeitiger Verkauf bzw. eine Rückgabe mit einem daraus resultierenden vorzeitigen Entstehen des Zinsertrages bei Geltung des noch nicht abgesenkten Sparerfreibetrages sinnvoll sein. Bei Investition in Wertpapiere mit jährlicher Zinszahlung dagegen würde z.B. bei 3 % Zinsen erst ab einem Anlagebetrag von 26 700 € (Verheiratete: 53 400 €) der steuerfreie Betrag überschritten.

**Hinweis:**

Ungewiss ist derzeit allerdings, wann die beabsichtigte Änderung erfolgt. Es gibt auch Stimmen, die eine solche Änderung nicht bereits im Jahr 2007, sondern erst im Zusammenhang mit der Unternehmensteuerreform ab 2008 einführen wollen.

Geprüft werden kann, ob eine mehrfache Ausnutzung der Freibeträge durch **Übertragung von Kapitalvermögen** z.B. auf Kinder sinnvoll ist. Hat ein Kind keine weiteren Einkünfte, kommt zu dem oben genannten steuerfreien Betrag noch der Grundfreibetrag von zurzeit 7 664 € sowie der Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € hinzu. Insgesamt könnten bei dem Kind damit im Jahr 2007 Zinsen in Höhe von (750 € + 51 € + 7 664 € + 36 € =) 8 501 € steuerfrei bleiben, wenn der Sparerfreibetrag dann 750 € beträgt und die anderen Freibeträge sich nicht ändern. Bei einer Verzinsung von 3 % ließen sich bei jährlicher Zinsauszahlung so Zinsen aus einem Anlagebetrag von 283 366 € steuerfrei vereinnahmen.

**Hinweise:**

An die **steuerliche Wirksamkeit** der Vermögensübertragung und der Einkünftezuordnung unter Angehörigen stellt die Finanzverwaltung besondere Anforderungen, so dass steuerlicher Rat in Anspruch genommen werden sollte.

Eine Übertragung von Kapitalvermögen kann **Schenkungsteuer** auslösen. Eine Übertragung auf Kinder ist derzeit bis zur Höhe von 205 000 € schenkungsteuerfrei, wobei mehrere Erwerbe innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden.

Vorsicht geboten ist auch z.B. bei Kindern über 18 Jahren in Ausbildung. Erzielt das Kind Einkünfte und Bezüge von zurzeit mehr als 7 680 € im Kalenderjahr, entfällt der Anspruch der Eltern auf **Kindergeld oder Kinderfreibetrag** vollständig. Bei der Ermittlung des Betrags der schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes werden bestimmte Abzugsposten zugelassen, jedoch nicht der Abzug des Sparerfreibetrags.

Zu prüfen wären auch etwaige **außersteuerliche Folgen** der Überschreitung von Einkommens- oder Vermögensgrenzen von Kindern (z.B. auf BAföG, Sozialversicherungspflicht, Bezüge im öffentlichen Dienst oder von Beamten).

Für bestimmte Kapitalerträge kann der **Zinsabschlag** in Höhe des Sparer-Freibetrags und des Werbungskosten-Pauschbetrags durch einen **Freistellungsauftrag** vermieden werden. Aber auch die Höhe des Freistellungsvolumens wird durch eine Änderung des Sparer-Freibetrags beeinflusst werden. Die Erteilung und Änderung von Freistellungsaufträgen ist jetzt – unter bestimmten Voraussetzungen – auch im **elektronischen Verfahren** möglich (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13.12.2005, Aktenzeichen IV C 1 – S 2404 – 31/05). Es bietet sich an, bei seiner Bank nachzufragen, ob diese Möglichkeit bzw. wann sie über das PIN/TAN-Verfahren im Online-Banking zur Verfügung gestellt wird.

## 16 Besteuerung der Kapitaleinkünfte verfassungsgemäß

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 7.9.2005 (Aktenzeichen VIII R 90/04) entschieden, dass die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen auch seit 1994 verfassungsgemäß ist, da für ausreichende Verifizierung der steuerlichen Angaben der Bürger mittlerweile gesorgt sei. Geklagt hatte ein Ehepaar, das für **Streitjahre zwischen 1994 und 2001** zur Einkommensteuer veranlagt war und dort auch Kapitaleinkünfte angegeben hatte. Es hatte wie schon im Grundsatzverfahren von 1991 gerügt, dass die steuerliche Erfassung der Kapitaleinkünfte nur unzureichend geschehe, so dass die eigene Besteuerung zu Unrecht erfolge.

Dem hat sich das Gericht nicht angeschlossen. Vielmehr verweist es auf bereits frühere Entscheidungen, wonach die seinerzeitige Verzehnfachung des Sparerfreibetrags und die Einführung einer anrechenbaren Zinsabschlagsteuer eine ausreichende Verifizierung der steuerlichen Angaben darstellte. Dass Kapitaleinkünfte im Ausland quellensteuerfrei bezogen werden können, habe der deutsche Gesetzgeber nicht zu vertreten. Besonders weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass mit der Neueinführung der Jahresbescheinigung über Kapitaleinkünfte in Kombination mit der im Jahr 2005 geschaffenen Abfragemöglichkeit, bei welchem Kreditinstitut der Steuerpflichtige seine Konten führt, eine verfassungskonforme Kontrollmöglichkeit bestehe. Weigere sich der Steuerpflichtige, die Jahresbescheinigung auf berechtigtes Anfordern des Finanzamts vorzulegen, stelle dies zumindest einen hinreichenden Anlass für weitere Ermittlungen bei dem Kreditinstitut selbst dar, so dass die im Inland bezogenen Kapitaleinkünfte letztlich dann lückenlos überprüft werden könnten.

### Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun Verfassungsbeschwerde eingelegt worden, die unter dem Aktenzeichen 2 BvR 204/06 beim Bundesverfassungsgericht anhängig ist. Insoweit ist die Rechtslage weiterhin ungeklärt.

## 17 Finanzverwaltung zur Besteuerung von Bezugsrechten

Mit Schreiben vom 20.12.2005 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2256 – 255/05) hat sich das Bundesministerium der Finanzen zur einkommensteuerlichen Behandlung von Bezugsrechten geäußert.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung bedeutet die **Zuteilung eines Bezugsrechts** im Falle einer Kapitalerhöhung keinen gesonderten Erwerb des Aktionärs. Vielmehr spaltet sich eine entsprechende Berechtigung aus den ursprünglichen Altaktien ab. Die bisherigen Anschaffungskosten der Altaktien vermindern sich um den Teil, der durch die Abspaltung auf die Bezugsrechte entfällt (Gesamtwertmethode). Dieser Wert ist nach dem Verhältnis des niedrigsten Börsenkurses der Bezugsrechte am ersten Handelstag zum niedrigsten Börsenschlusskurs der Altaktien am letzten Tag vor dem Bezugsrechtshandel zu ermitteln.

Die **Ausübung von Bezugsrechten** ist nach Ansicht der Finanzverwaltung – gestützt auf Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – als Veräußerung anzusehen. Erfolgt die Ausübung innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung der Altaktien, liegt ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft vor. Der Veräußerungserlös der Bezugsrechte gehört zu den Anschaffungskosten der bezogenen Aktien. Auch die Veräußerung der durch Bezugsrechte erlangten Aktien stellt ein Veräußerungsgeschäft dar, wenn sie innerhalb eines Jahres nach Ausübung der Bezugsrechte erfolgt.



## 18 Halbeinkünfteverfahren bei der Veräußerung von Bezugsrechten

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 27.10.2005 (Aktenzeichen IX R 15/05) entschieden, dass auch die **Veräußerung eines durch Kapitalerhöhung entstandenen Bezugsrechts** unter das Halbeinkünfteverfahren fällt. Bei Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens ist die Hälfte des Veräußerungspreises bei Anteilen an einer Körperschaft steuerfrei, deren Leistungen beim Empfänger zu bestimmten Kapitaleinkünften, insbesondere Dividenden, führt. Hieraus folgt allerdings auch, dass dem Veräußerungspreis auch die Anschaffungskosten lediglich zur Hälfte gegenübergestellt werden können. Im Ergebnis wird also der entstehende Veräußerungsgewinn nur zur Hälfte steuerlich erfasst.

---

### Für Hauseigentümer

---

## 19 Richtlinien-Umsetzungsgesetz: Erstmalige Anwendung der Neuregelung zur Abzugsfähigkeit eines Damnums bzw. Disagios

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

Die Anwendung dieser Neuregelung auf ein **Damnum oder Disagio** wurde von der Finanzverwaltung bis zum 31.12.2005 ausgesetzt. Mit Schreiben vom 15.12.2005 (Aktenzeichen IV C 3 – S 2253a – 19/05) wird nun „bis zu einer gesetzlichen Klarstellung“ die Neuregelung auch über den 31.12.2005 hinaus nicht angewendet. Vielmehr gelten insoweit weiterhin die bisherigen Grundsätze hinsichtlich der Abzugsfähigkeit eines Damnums bzw. Disagios.

## 20 Werbungskostenabzug auch dann möglich, wenn ein Dritter die Kosten trägt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.11.2005 (Aktenzeichen IX R 25/03) über folgenden, häufig anzutreffenden Fall entschieden: An einem Vermietungsobjekt wurden Erhaltungsarbeiten durchgeführt. Die Beauftragung und Bezahlung der Handwerker erfolgte allerdings nicht durch den Steuerpflichtigen, sondern durch dessen Vater. Das Finanzamt und auch das Finanzgericht lehnten nun den Werbungskostenabzug hinsichtlich dieser Erhaltungsaufwendungen bei dem Steuerpflichtigen mit der Argumentation ab, dieser habe die Aufwendungen nicht selbst getragen.

Der Bundesfinanzhof hat dagegen den Werbungskostenabzug zugelassen. Beim Steuerpflichtigen ist ein Werbungskostenabzug sowohl dann möglich, wenn lediglich ein **abgekürzter Zahlungsweg**, als auch, wenn lediglich ein **abgekürzter Vertragsweg** vorliegt. Soweit derjenige, der die Aufwendungen trägt, diese vom Steuerpflichtigen nicht zurückfordert, liegt eine Zuwendung an den Steuerpflichtigen vor, so dass dieser die Aufwendungen steuerlich geltend machen kann.

### Hinweis:

Vorsicht ist dagegen bei Dauerschuldverhältnissen und bei Kreditverbindlichkeiten geboten. In diesen Fällen kommt eine Berücksichtigung der Zahlung unter dem Gesichtspunkt der Abkürzung des Vertragsweges nach der Rechtsprechung indes nicht in Betracht.

## 21 Abschreibungen erhöhen den Spekulationsgewinn

Auch außerhalb einer gewerblichen Tätigkeit (z.B. Grundstückshandel) kann die Veräußerung privater (z.B. vermieteter) Hausgrundstücke beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (z.B. innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung) der Einkommensteuer unterliegen (so genannte private Veräußerungsgeschäfte). Nach den gesetzlichen Vorschriften erhöht sich dabei der zu versteuernde Gewinn um die Abschreibungen, die bisher bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind.

Diese „Rückgängigmachung“ von bisher im Rahmen einer Vermietungstätigkeit geltend gemachten Abschreibungen verstößt nicht gegen das Grundgesetz. So entschied jetzt der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 21.9.2005 (Aktenzeichen IX B 90/05).

### Hinweise:

Diese Regelung kann dazu führen, dass ein Gewinn zu versteuern ist, obwohl der Verkaufspreis dem damaligen Anschaffungspreis entspricht.

Auf Grund der Koalitionsverabredungen ist geplant, bei vermieteten Immobilien (und auch bei Wertpapieren) ab dem 1.1.2007 (oder möglicherweise erst ab 2008 im Rahmen der geplanten Unternehmensteuerreform) eine von der Haltedauer unabhängige Steuerpflicht privater Veräußerungsgeschäfte zu einem Steuersatz von 20 % einzuführen. Bei einschlägigen Überlegungen oder Planungen zur Veräußerung eines Objekts kann es sich unter diesen Gesichtspunkten sehr empfehlen, steuerlichen Rat einzuholen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

## 22 Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern (Rechtssache „Marks & Spencer“)

Europaweites Aufsehen hat das Verfahren vor dem **Europäischen Gerichtshof** in der Rechtssache „Marks & Spencer“ verursacht, zu dem nunmehr das **Urteil** (vom 13.12.2005, Aktenzeichen Rs. C-446/03, DB 2006, 123 = IStR 2006, 19) gefällt wurde. In der Sache ging es darum, dass die britische Kaufhauskette „Marks & Spencer“ im Zuge ihrer Expansion Tochtergesellschaften (u.a. in Deutschland, Frankreich und Belgien) gegründet hatte, die allerdings ab Mitte der neunziger Jahre erhebliche Verluste erlitten haben. Ende 2001 wurden diese kontinentaleuropäischen Aktivitäten eingestellt.

Die Konzernmutter der Kaufhauskette beantragte nun in Großbritannien die **Verrechnung** der (aus ihrer Sicht) **ausländischen Verluste mit inländischen** (also britischen) **Gewinnen**, weil in Großbritannien – anders als in Deutschland – allgemein zumindest die Übertragung von inländischen Verlusten einer Konzerngesellschaft auf eine andere Konzerngesellschaft möglich ist (so genannte Gruppenbesteuerung). Als ihr diese steuerentlastende grenzüberschreitende Verrechnung vom britischen Fiskus nicht gewährt wurde, klagte die Kaufhauskette vor dem Europäischen Gerichtshof mit dem Argument, der Ausschluss dieser Vergünstigung stelle einen Verstoß gegen den **Grundsatz der Niederlassungsfreiheit** dar.

Der **Europäische Gerichtshof** hat dazu geurteilt, dass der **Ausschluss dieser Vergünstigung dann** nicht rechtswidrig ist, wenn er **gerechtfertigt** ist und die Maßnahme als **verhältnismäßig** angesehen werden kann. Ein derartiger Ausschluss ist nur dann nicht verhältnismäßig, wenn ein nahe stehender Dritter oder die ausländische Tochtergesellschaft selbst in ihrem Ansässigkeitsstaat die Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste im Entstehungsjahr bzw. in früheren Steuerjahren bereits ausgeschöpft hat und es keine Möglichkeit gibt, Verluste zukünftig selbst oder durch einen Dritten zu nutzen.

Danach wird also europaweit tätigen Konzernen **keine unbegrenzte Verlustverrechnung** ermöglicht. Ausgeschlossen ist die Verlustverrechnung insbesondere dann, wenn

- die ausländische Tochtergesellschaft ihren Verlust selbst nutzen kann (z.B. durch einen **Verlustrücktrag** wie in den meisten Staaten),

- die ausländische Tochtergesellschaft ihren Verlust auf einen Dritten übertragen kann (z.B. durch eine so genannte **Organschaft**) oder
- die ausländische Tochtergesellschaft ihren Verlust selbst mit künftigen Gewinnen verrechnen kann (in allen europäischen Staaten besteht diese Möglichkeit des **Verlustvortrags**).

**Hinweis:**

Für das aktuelle Tagesgeschäft können unseres Erachtens aus diesem Urteil zunächst **keine konkreten Handlungsempfehlungen** abgeleitet werden, da das Urteil zur britischen Gruppenbesteuerung keine unmittelbare Rechtswirkung für Deutschland hat. Allerdings wird zu beobachten sein, ob und wie der deutsche Gesetzgeber reagieren wird, da auch in deutschen Konzernen selbst bei enger Verzahnung von Kapitalgesellschaften (so genannte steuerliche Organschaft) eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung nicht gewährt wird.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Frage, ob **Verluste ausländischer Betriebsstätten** in Deutschland steuerlich zu berücksichtigen sind, Gegenstand zweier beim Bundesfinanzhof anhängiger Verfahren ist (Aktenzeichen I R 84/04 und I R 116/04), so dass entsprechende Steuerbescheide insoweit ggf. verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten.

## 23 **Änderung von Steuerbescheiden auf Grund der Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen**

Zur Problematik der **Änderung von Steuerbescheiden auf Grund der Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen** hatten wir bereits in der GmbH-Beilage 1/2006 Stellung genommen. Problematisch ist dabei, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen auf der **Ebene der Kapitalgesellschaft** und auf der **Ebene des Anteilseigners** jeweils **eigenständig** zu beurteilen sein soll; eine korrespondierende Besteuerung erfolgt ausdrücklich nicht.

Materiell schwerwiegende Folge dieser Auffassung ist, dass ein Lebenssachverhalt (z.B. eine Tantiemevereinbarung) in einem ersten Schritt beim Gesellschafter-Geschäftsführer als Gehaltsbestandteil ungemindert der Einkommensteuer unterliegen kann, dies aber zeitlich nachgelagert im zweiten Schritt (regelmäßig auf Grund einer steuerlichen Außenprüfung) für Zwecke der Körperschaftsteuer nicht anerkannt und auf der Ebene der Gesellschaft **zusätzlich besteuert** wird. Ist zu diesem Zeitpunkt aber der Steuerbescheid des Gesellschafters nicht mehr änderbar, so wird ihm die nach dem Halbeinkünfteverfahren zu gewährende **hälftige Steuerbefreiung versagt**; es tritt eine **Mehrfachbelastung** ein.

Nach aktuell veröffentlichter Auffassung der Oberfinanzdirektion Frankfurt/M. (Rundverfügung vom 1.12.2005, Aktenzeichen S 0350 A – 10 – St II 4.05, DStR 2006, 98) wird nun einerseits eine diesbezügliche gesetzliche Änderung angestrebt; zugleich können andererseits auch **auf Antrag der Steuerpflichtigen** die Steuerfestsetzungen der Anteilseigner unter dem sogenannten „**Vorbehalt der Nachprüfung**“ ergehen, der allerdings eine vollumfängliche Änderbarkeit der Steuerfestsetzung bewirkt, so dass auch eine Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgen kann.

## 24 **Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen**

Ebenfalls in der GmbH-Beilage 1/2006 hatten wir zu der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19.4.2005 (Aktenzeichen VIII R 68/04, GmbHR 2005, 1369) betreffend der steuerlichen Behandlung der **Veräußerung eines Bezugsrechts an GmbH-Anteilen** Stellung genommen.

Im Urteilsfall hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass zu den **Anteilen an Kapitalgesellschaften** auch Anwartschaften auf Geschäftsanteile zählen, zu denen auch **Bezugsrechte** zu rechnen sind. Dies gilt selbst dann, wenn auf Grund des für die Kapitalerhöhung notwendigen Gesellschaftsbeschlusses überhaupt kein Bezugsrecht entstanden ist. Eine steuerpflichtige Veräußerung wird also schon dann angenommen, wenn einem Gesellschafter in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dem „Verzicht“ auf ein Bezugsrecht ein Entgelt zufließt.

Zur Ausübung oder Veräußerung von Bezugsrechten ist aktuell ein **Schreiben des Bundesministeriums** der Finanzen veröffentlicht worden (vom 20.12.2005, Aktenzeichen IV C – S 2256 – 255/05, BStBl I 2006, 8). Daraus sind zwei Aspekte hervorzuheben:

- Die **Ausübung eines Bezugsrechts** wird als Veräußerung der Bezugsrechte angesehen; der Veräußerungserlös der Bezugsrechte zählt zu den Anschaffungskosten der bezogenen neuen Aktien.
- Es wird klargestellt, dass auf die **Veräußerung von Bezugsrechten** das **Halbeinkünfteverfahren** anwendbar ist.

**Hinweis:**

Entsprechendes müsste auch – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – bei Veräußerung von Bezugsrechten durch Kapitalgesellschaften gelten. In diesem Fall wäre der Gewinn (zu 95 %) steuerfrei gestellt.

## 25 Gehaltserhöhungen im Jahr 2006

Wie zu Beginn eines jeden Jahres sind **allein oder mehrheitlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer** daran zu erinnern, dass eine Gehaltserhöhung, die im laufenden Jahr vereinbart wird, wegen des steuerlichen Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbots erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an gilt. Die **Gehaltserhöhung** ist förmlich durch einen **Gesellschafterbeschluss** festzustellen; es empfiehlt sich ein unterschriebenes Versammlungsprotokoll.

Das Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbot gilt zwar grundsätzlich nicht für **Minderheitsgesellschafter**, aber auch hier ist **Vorsicht** geboten. Denn für den Fall, dass sich ein mit einer Minderheitsbeteiligung beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer zusammen mit einem weiteren Minderheitsgesellschafter-Geschäftsführer eine Gehaltserhöhung genehmigt, hat der Bundesfinanzhof das Vorliegen gleichgerichteter Interessen bejaht, wenn beide Gesellschafter zusammengenommen mehrheitsbeteiligt sind (so BFH v. 21.7.1976, Aktenzeichen I R 223/74, BStBl II 1976, 734). Auch in einem solchen Fall würde die Gehaltserhöhung erst von dem auf die Erhöhung folgenden Monat an gelten.

## 26 Verlustabzugsbeschränkung bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen durch Privatpersonen verfassungsgemäß

Mit seinem Urteil vom 14.6.2005 (Aktenzeichen VIII R 20/04, GmbHR 2005, 1624) hat sich der Bundesfinanzhof mit der Frage der **Verlustabzugsbeschränkung** bei der Veräußerung von GmbH-Anteilen durch Privatpersonen befasst.

Diese Beschränkung ist im Jahr 1996 in das Einkommensteuergesetz eingefügt und durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 verschärft worden. Danach ist ein Veräußerungsverlust steuerlich nicht zu berücksichtigen, soweit er auf Anteile entfällt, die entgeltlich erworben worden sind und nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer wesentlichen Beteiligung des Steuerpflichtigen gehört haben. Eine **Verfassungswidrigkeit** der Verschärfung durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hat der Bundesfinanzhof **verneint**, dabei allerdings offen gelassen, ob nicht schon die ursprüngliche Verlustverrechnungsbeschränkung aus 1996 verfassungswidrig ist.

**Hinweis:**

Verluste aus solchen Veräußerungen wirken sich auf Grund des **Halbeinkünfteverfahrens** ab dem Jahr 2002 steuerlich nur noch hälftig aus.

## 27 Genussrechte als Beteiligung im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz?

In seiner Entscheidung vom 14.6.2005 (Aktenzeichen VIII R 73/03, GmbHR 2005, 1620) hat sich der Bundesfinanzhof mit der bislang zweifelhaften Frage befasst, **unter welchen Umständen** Genussrechte als Beteiligung im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz anzusehen sind.

Dabei kommt der Bundesfinanzhof zu dem Ergebnis, dass Genussrechte nur „Anteile an einer Kapitalgesellschaft“ nach § 17 Einkommensteuergesetz sind, wenn mit ihnen das **Recht am Gewinn und am Liquidationserlös** verbunden ist. Danach genügt es nicht, wenn die Genussrechte nur mit einer **garantierten Verzinsung** versehen sind, da nach Auffassung des Bundesfinanzhofs hierin keine pauschale Abgeltung der stillen Reserven gesehen werden kann. Auch eine so genannte **Nachrangvereinbarung**, wonach das Genussrechtskapital erst nach Befriedigung der übrigen Gesellschaftsgläubiger ausgezahlt wird, verleiht dem Genussrecht noch keinen Beteiligungscharakter. Es kommt entscheidend auf die Beteiligung am Liquidationserlös an.

**Hinweis:**

Dieses Urteil wirkt sich nun in zweierlei Hinsicht aus:

- Zum einen hinsichtlich der Frage der Ermittlung der maßgeblichen Beteiligung im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz: Sehen Genussrechte eine Beteiligung am Liquidationserlös vor, so bestimmt sich die Beteiligung nach dem um das Genusskapital erhöhte „Eigenkapital“.
- Zum anderen hinsichtlich der Auslegung des in § 17 Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz verwendeten Terminus „Genussscheine und andere Beteiligungen“.

Die Finanzverwaltung vertritt im Übrigen (noch) eine von dieser Rechtsprechung abweichende weitergehende Auffassung.

## 28 Steuerliche Behandlung einer Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil

Mit Urteil vom 18.5.2005 (Aktenzeichen VIII R 34/01, GmbHR 2005, 1633) hat der Bundesfinanzhof zur **steuerlichen Behandlung einer Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil** Stellung genommen und dabei gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass ein Unterbeteiligter als **unmittelbarer wirtschaftlicher Eigentümer** des vom Hauptbeteiligten zivilrechtlich gehaltenen GmbH-Anteils angesehen werden kann.

Ist ein Unterbeteiligter nun als **unmittelbarer wirtschaftlicher Eigentümer** anzusehen, so hat dies zur Folge, dass ein etwaiger **Veräußerungsgewinn** des zivilrechtlichen Eigentümers (also des Hauptbeteiligten) nicht etwa bei diesem Veräußerungskosten im Sinne des § 17 Einkommensteuergesetz und beim Unterbeteiligten Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellt. Vielmehr ist dem Unterbeteiligten der anlässlich der Veräußerung erzielte **Erlös originär zuzurechnen**. Im konkreten Sachverhalt hatte diese unmittelbare Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zur Folge, dass der Veräußerungsgewinn auf Grund der (geringen) Höhe der Beteiligung überhaupt nicht erfasst wurde. Auch erlangt der Unterbeteiligte in diesen Fällen unmittelbar Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nach dem Halbeinkünfteverfahren hälftig steuerfrei sind.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kommt es für den **Übergang des wirtschaftlichen Eigentums** an einem Kapitalgesellschaftsanteil – auch auf einen Unterbeteiligten – darauf an, dass

- neben dem Übergang des Gewinnbezugsrechts auch die **Chancen einer Wertsteigerung** bzw. das **Risiko einer Wertminderung** übergehen und
- der Unterbeteiligte entsprechend seiner Beteiligungsquote die **gesetzlichen Verwaltungsrechte** in Form der Auskunfts- und Einsichtsrechte sowie der **Stimmrechte** uneingeschränkt ausüben kann. Dabei ist unbeachtlich, dass die Stimmrechte nur vom Hauptbeteiligten ausgeübt werden können, weil dieser im Innenverhältnis zur Wahrnehmung der Interessen des Unterbeteiligten verpflichtet ist.

Da für diese Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auch das Bestehen eines **Kündigungsrechts** seitens des Hauptbeteiligten **unbeachtlich** ist, sind auch **kurze Haltezeiten** geeignet, das wirtschaftliche Eigentum übergehen zu lassen.

**Hinweis:**

Steuerpflichtige, die an Kapitalgesellschaftsanteilen unterbeteiligt sind, wie nicht selten bei Mitarbeiterbeteiligungsmodellen, sollten anhand der obigen Kriterien prüfen, ob sie als wirtschaftliche Eigentümer

angesehen werden müssen, weil die wirtschaftlichen Chancen und Risiken sowie die Verwaltungsrechte übergegangen sind; ist dies der Fall, ist darauf zu achten, dass die Finanzverwaltung zutreffend die vorstehenden (für den Unterbeteiligten vorteilhaften) steuerlichen Konsequenzen zieht.

## 29 Körperschaftsteuerliche Umgliederungsvorschriften verfassungsgemäß

Mit seinem Urteil vom 31.5.2005 (Aktenzeichen I R 107/04, GmbHR 2005, 1446) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die **körperschaftsteuerlichen Umgliederungsvorschriften** beim Übergang vom Anrechnungsverfahren auf das nunmehr geltende Halbeinkünfteverfahren **mit dem Grundgesetz vereinbar** sind.

Gegen diese Umgliederungsvorschriften bestehen Bedenken, weil sie letztlich in einer Vielzahl von Fällen das in nicht ausgeschütteten Gewinnen gespeicherte **Körperschaftsteuerguthaben** (das ja nach altem Recht bei Ausschüttungen auf die Steuerschuld der Anteilseigner angerechnet wurde) zumindest teilweise **endgültig vernichtet** haben.

In seiner Begründung zieht sich der Bundesfinanzhof auf die Aussage zurück, dass dem **Gesetzgeber** bei der **Beschränkung der Eigentumsrechte** ein **weiter Gestaltungsspielraum** zukommt.

### Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob das hier besprochene Verfahren vor dem **Bundesverfassungsgericht** weiter verfolgt werden wird.

## 30 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

### a) Vermittlungsprovision an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Immobilien-GmbH

Mit Urteil vom 6.4.2005 (Aktenzeichen I R 10/04, GmbHR 2005, 1442) hat der Bundesfinanzhof die steuerlichen Folgen der **Zahlung von Vermittlungsprovisionen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Immobilien-GmbH** aufgezeigt.

Hierzu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass derartige Zahlungen in der Regel als Umsatzbeteiligungen und damit als **verdeckte Gewinnausschüttungen** zu werten sind, weil darin das Risiko enthalten sei, Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe zu treiben. Umsatzbeteiligungen sind nach den allgemeinen Grundsätzen steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn

- es sich entweder um so genannte **Vertriebsprovisionen** handelt (dies setzt einen ausschließlich für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer voraus) oder
- aus **besonderen betrieblichen Gründen** (z.B. in einer Aufbau- oder Umbauphase) die mit der Vergütung angestrebte Leistungssteigerung durch eine Gewinnbeteiligung nicht zu erreichen wäre (auch dann ist im Übrigen aber eine zeitliche und höhenmäßige Begrenzung der Provision erforderlich).

Im Urteilsverhältnis kam für den Steuerpflichtigen belastend hinzu, dass er neben dieser Umsatzbeteiligung zusätzlich auch noch eine Gewinnbeteiligung vereinbart hatte. Hierzu führt der Bundesfinanzhof explizit aus, dass die **Häufung mehrerer variabler Gehaltsbestandteile** die „Gefahr einer Gewinnabsaugung verstärkt“ und deswegen einem fremden Geschäftsführer nicht zugesagt worden wäre.

### Hinweis:

Auch dieses Urteil belegt erneut, dass die **Gesamtausstattung beherrschender Gesellschafter** in den **Anstellungsverträgen** nicht sorgfältig genug gestaltet werden kann. Treffen im Einzelfall Gewinn- mit Umsatzbeteiligungen zusammen, so sollten diese Regelungen geändert werden, wenn nicht absolut überzeugende wirtschaftliche Gründe für diese Gehaltsgestaltung sprechen. Im konkreten Einzelfall wäre dann zu prüfen, ob nicht Fixgehalt und/oder Gewinnbeteiligung bis zur Grenze der **Angemessenheit der Gesamtausstattung** aufgestockt werden sollten. Dabei soll nach Auffassung der Oberfinanzdirektion Chemnitz (Kurzinformation vom 14.6.2004, Aktenzeichen S 2742 – 44/15 – St 21, GmbHR 2005, 507) regelmäßig von der **Angemessenheit der Gesamtausstattung** ausgegangen werden (so genannte **Nichtaufgriffsgrenze**), wenn der Gesellschaft nach Abzug der Geschäftsführervergütungen noch ein Jahresüberschuss vor Ertragsteuern in mindestens gleicher Höhe wie die Geschäftsführervergütungen verbleibt.

## b) Miet- und Pachtzahlungen an Gesellschafter-Geschäftsführer

Mit Urteil vom 20.6.2005 (Aktenzeichen I B 181/04, GmbHR 2005, 1444) hat der Bundesfinanzhof erneut die Frage der **Überprüfung der Angemessenheit von Miet- und Pachtzahlungen** an Gesellschafter unter dem Aspekt des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung behandelt. Im Urteilsfall waren Büro- und Werkstatträume sowie Lagerflächen durch eine GmbH von ihren Gesellschaftern gemietet worden. Die Höhe der Miet- und Pachtzinsen war zwischen der GmbH und der Finanzverwaltung strittig, weil das Finanzamt die Miete auf der Basis einer **Verzinsung** von 10 % **des eingesetzten Kapitals** und des **durchschnittlichen Werteverzehrs** berechnete.

Der Bundesfinanzhof ist dieser Berechnung nicht gefolgt, sondern hat vielmehr betont, dass es für die Überprüfung der Angemessenheit von Leistungen einer GmbH **keine festen Regeln** gebe, so dass **im Einzelfall** auch eine **Schätzung** zulässig sei. Bei strittigen Miet- und Pachtzahlungen jedenfalls sei die Ermittlung einer angemessenen Miete angezeigt. Dies geschieht durch Vergleich mit Grundstücken in ähnlicher Lage und Ausstattung, wobei auch Vergleichsobjekte in nach Größe, Struktur und Lage vergleichbaren Gemeinden heranzuziehen sind.

### Hinweis:

Existiert also bei der vermieteten Immobilie ein Markt, so gibt die Schätzung anhand einer fiktiven Verzinsung des **eingesetzten Kapitals** und des **durchschnittlichen Werteverzehrs** **nicht** die ortsübliche Miete wieder. Grundsätzlich ist auf Vergleichsobjekte abzustellen; erst wenn solche fehlen, kann eine Schätzung zulässig sein.

## c) Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung bei privater Pkw-Nutzung

In der **vertraglich nicht geregelten Kfz-Nutzung** eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers sieht der Bundesfinanzhof (Urteil vom 23.2.2005, Aktenzeichen I R 70/04, GmbHR 2005, 775) eine verdeckte Gewinnausschüttung. Diese ermittelt er aber nicht etwa nach der 1 %-Methode, sondern durch Schätzung nach dem **gemeinen Wert**, und zwar ausgehend von einer Berechnung auf **Kostenbasis** unter Einbezug eines **angemessenen Gewinnaufschlags**.

Damit ist der Bundesfinanzhof über die Auffassung der Finanzverwaltung hinausgegangen, die die **1 %-Methode aus Vereinfachungsgründen** für **vertretbar** gehalten hatte und (auch weiterhin) hält.

Dazu stellt die **Oberfinanzdirektion Erfurt** in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden mit Verfügung vom 3.11.2005 (Aktenzeichen S 2742 A – 28 – L 231, DStR 2006, 97) fest, dass insbesondere aus Praktikabilitätsgründen **an der bisherigen Verwaltungsauffassung festzuhalten** ist, auch wenn – wie bislang schon – in begründeten Einzelfällen eine davon abweichende Schätzung zulässig ist.

### Hinweis:

Auch das gibt es und ist daher hervorzuheben: Die Finanzverwaltung weicht bewusst von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab – und zwar (für den Regelfall der Kfz-Nutzung) **zu Gunsten der Steuerpflichtigen**.

---

## Sonstiges

---

### 31 Bedeutung der Regelungen zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Das Recht auf Vorsteuerabzug aus von anderen Unternehmern bezogenen Leistungen entsteht – unter den sonstigen Voraussetzungen – im Zeitpunkt, in dem die Leistung bezogen wurde oder im Falle der Voraus- oder Anzahlung im Zeitpunkt der Zahlung. In diesem Zeitpunkt muss entschieden werden, ob der Vorsteuerabzug in vollem Umfang oder ggf. nur anteilig oder auch gar nicht gewährt wird. Zu einem Vorsteuerabzug in vollem Umfang kommt es insbesondere dann nicht, wenn die bezogenen Leistungen für Ausgangsumsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen; so bei Leistungen, die selbst nicht der Besteuerung unterliegen oder aber steuerfrei sind.

Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Voraussetzungen später, werden also die bezogenen Leistungen z.B. zunächst für steuerfreie und dann später aber für steuerpflichtige Umsätze verwendet, so ist zu prüfen, ob eine Vorsteuerberichtigung durchgeführt werden kann oder muss. Dies ist nur in bestimmten, gesetzlich geregelten Fällen möglich.

In der Praxis hat die Vorsteuerberichtigung große Bedeutung. Es kann zu materiell **bedeutsamen Korrekturen des Vorsteuerabzugs sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Unternehmers** kommen. Betroffen sind vor allem – aber nicht nur – Gebäude, die zunächst mit Option für die Umsatzsteuer vermietet werden und später aber eine Option nicht mehr möglich ist, weil beispielsweise nun an eine Privatperson vermietet wird. In diesem Fall kann es zu erheblichen Nachforderungen aus erstatteten Vorsteuerbeträgen, die z.B. aus dem Erwerb oder der Errichtung des Gebäudes oder dessen Erhaltung resultieren, kommen.

Zu diesem Themenkomplex und den insbesondere in der jüngeren Vergangenheit erfolgten **gesetzlichen Änderungen**, die zu einer **deutlichen Ausweitung des Anwendungsbereichs** geführt haben, nimmt die **Finanzverwaltung** mit Schreiben vom 6.12.2005 (Aktenzeichen IV A 5 – S 7316 – 25/05) ausführlich Stellung. Die wichtigsten Korrekturfälle und die daraus resultierenden steuerlichen Änderungen stellen wir im Folgenden dar.

## 32 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt nur bei den im Gesetz genannten Berichtigungsobjekten in Frage. Hierunter fallen zunächst insbesondere **Wirtschaftsgüter des Sachanlagevermögens**, aber auch immaterielle Vermögensgegenstände, wie Software oder Patente, ein erworbener Firmenwert oder auch Mietereinbauten. Es handelt sich also um Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden.

### a) Änderung der Verhältnisse

Eine Korrektur der Vorsteuer erfolgt immer nur dann, wenn sich die Verhältnisse hinsichtlich des Vorsteuerabzugs geändert haben. **Bei dieser Prüfung** sind die aktuellen Verhältnisse mit denen zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu vergleichen. Eine Korrektur erfolgt darüber hinaus nur innerhalb eines bestimmten Berichtigungszeitraumes.

Eine **Änderung der Verhältnisse** liegt insbesondere vor, wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt. Bei dem **wichtigsten Anwendungsfall** einer Vorsteuerberichtigung, nämlich **bebauten und unbebauten Grundstücken**, ist dies z.B. in folgenden Fällen gegeben:

- Übergang von einer durch Option zur Umsatzsteuer steuerpflichtigen Vermietung zu einer steuerfreien Vermietung und umgekehrt (Beispiel: Eine als Wohnung vermietete Einheit wird umgebaut und als Büro vermietet);
- Übergang von der eigengewerblichen Nutzung von Räumen zu einer steuerfreien Vermietung (Beispiel: Ein gewerblich genutzter Teil wird in Wohnungen umgebaut, die vermietet werden, oder in einem Betriebsgebäude wird eine Hausmeisterwohnung eingerichtet);
- Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bei Grundstücken, die sowohl an Unternehmer (mit Umsatzsteuer) als auch an Privatpersonen (ohne Umsatzsteuer) vermietet werden;
- steuerfreie Veräußerung eines eigengewerblich genutzten oder eines steuerpflichtig vermieteten Gebäudes;
- steuerpflichtige Veräußerung (durch Option) eines bislang steuerfrei vermieteten Gebäudes.



Bei anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken ist eine Vorsteuerberichtigung insbesondere angezeigt, wenn der Unternehmer das Wirtschaftsgut innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, die den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich geplant ausschließen oder zulassen.

#### **Beispiel 1:**

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt am 1.1.01 eine Maschine für 200 000 € zzgl. 32 000 € Umsatzsteuer. Es ist beabsichtigt, die Maschine zur Hälfte für vorsteuerabzugsberechtigte Leistungen zu nutzen.

Im Jahr 02 wird die Maschine ausschließlich zur Tätigkeit von Umsätzen verwendet, welche den Vorsteuerabzug ausschließen. Ab dem Jahr 03 wird die Maschine dagegen zu 75 % zur Erzielung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug zulassen.

Lösung: In 01 können entsprechend der Nutzung 50 % der Vorsteuer, also 16 000 € geltend gemacht werden.

In 02 tritt eine Änderung der Verhältnisse ein. Der Abzugssatz beträgt dann 0 %. Zu berichtigen sind 32 000 €:  $5 = 6\,400\text{ €}$  da der Berichtigungszeitraum fünf Jahre beträgt und hiervon 50 % (Differenz zwischen dem ursprünglichen Abzugssatz und dem in 02 maßgeblichen Abzugssatz). In 02 sind also 3 200 € Vorsteuern zurückzuzahlen.

In den Jahren 03, 04 und 05 ist jeweils folgende Berichtigung vorzunehmen: Zu berichtigen sind 32 000 €:  $5 = 6\,400\text{ €}$  da der Berichtigungszeitraum fünf Jahre beträgt und hiervon 25 % (Differenz zwischen dem ursprünglichen Abzugssatz und dem in 02 maßgeblichen Abzugssatz). In diesen Jahren sind also jeweils 1 600 € Vorsteuern zu Gunsten des Unternehmers zu korrigieren.

#### **b) Ausschluss einer Berichtigung**

Führt eine Vorsteuerberichtigung zu einem **erstmaligen Vorsteuerabzug**, weil der Vorsteuerabzug im Leistungsbezugszeitpunkt ausgeschlossen war, so können im Zeitpunkt der Berichtigung nur die Vorsteuern geltend gemacht werden, für die die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs erfüllt sind. Insbesondere muss also eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen.

#### **Hinweis:**

Insbesondere bei Gebäuden, die zunächst ohne Umsatzsteuer vermietet werden, innerhalb des Berichtigungszeitraums aber eine Option zur Umsatzsteuer möglich ist, weil z.B. dann an einen Unternehmer vermietet wird, sollte daher dringend darauf geachtet werden, dass ordnungsgemäße Rechnungen über den Erwerb und spätere Aufwendungen, wie z.B. Instandhaltungen, vorliegen und aufbewahrt werden.

Eine **Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist darüber hinaus nur möglich**, soweit die bezogenen Leistungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet wurden. Somit scheidet eine Vorsteuerkorrektur in folgenden Fällen aus:

- Ein Nichtunternehmer (Privatperson) bezieht Leistungen und verwendet diese später unternehmerisch.
- Der Unternehmer ordnet eine bezogene Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seinem privaten Bereich zu und nutzt später die Leistung unternehmerisch. Beispiel: Ein Kfz wird im Privatvermögen angeschafft (kein Vorsteuerabzug), später aber überwiegend betrieblich genutzt.
- Nichtunternehmerisch genutzte Gebäudeteile werden als separater Gegenstand beim Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet und später unternehmerisch genutzt – z.B. bei Umwandlung bisheriger Wohnräume in Büroräume.
- Der Unternehmer nutzt einen bezogenen Gegenstand zunächst zu weniger als 10 % für sein Unternehmen, und daher kann die Leistung nicht dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet werden; später wird diese Grenze aber überschritten.

#### **c) Berichtigungszeitraum**

Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt **grundsätzlich volle fünf Jahre** ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung. **Bei Grundstücken und Gebäuden** verlängert sich der Berichtigungszeitraum auf **zehn Jahre**. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer (maßgebend ist insoweit die ertragsteuerliche Nutzungsdauer) ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum bei einer möglichen Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu Grunde zu legen.

#### **Hinweis:**

Erfolgt eine Änderung der Verhältnisse zu einem späteren Zeitpunkt, so ist eine Berichtigung – weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Unternehmers – nicht vorzunehmen.

### 33 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens

Eine andere Prüfung muss bei **Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden**, erfolgen. Dies sind im Wesentlichen Wirtschaftsgüter, die in der Buchhaltung und der Bilanz als Umlaufvermögen eingestuft werden, so Waren oder zur Verarbeitung bestimmte Wirtschaftsgüter und zum alsbaldigen Verkauf bestimmte Grundstücke.

Insoweit gelten zunächst die oben aufgeführten Grundsätze hinsichtlich der Frage, wann eine „Änderung der Verhältnisse“ eingetreten ist und in welchen Fällen die Vorsteuerkorrektur ausgeschlossen ist. Allerdings unterliegt die Vorsteuerberichtigung bei diesen Wirtschaftsgütern **keinem Berichtigungszeitraum**. Vielmehr erfolgt eine Berichtigung im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht (diese war für die Höhe des Vorsteuerabzugs maßgebend) beim Erwerb des Wirtschaftsgutes abweicht. Wann die spätere Verwendung des Wirtschaftsgutes erfolgt, spielt keine Rolle.

#### Beispiel 2:

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt am 1.7.01 ein Grundstück zum Preis von 2 Mio. € Der Verkäufer hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet. U möchte das Grundstück an einen anderen Unternehmer unter Verzicht auf die Steuerbefreiung weiterveräußern, so dass er die von ihm aus dem Kaufpreis geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend macht.

Am 1.7.03 veräußert er das Grundstück entgegen der ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts (z.B. Kommune, die in dem Gebäude die Verwaltung des Abwasserbetriebes unterbringt), so dass die Veräußerung des Grundstücks nicht als steuerpflichtig behandelt werden kann.

Lösung: Die tatsächlich steuerfreie Veräußerung schließt den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. Da das Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerbetrag i.H.v. 320 000 € im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks zurückzuzahlen.

#### Beispiel 3:

Sachverhalt: Wie Beispiel 2, jedoch erfolgt die steuerfreie Veräußerung erst 18 Jahre nach dem steuerpflichtigen Erwerb des Grundstücks.

Lösung: Da das Grundstück nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen (späterer Verkauf) verwendet wurde, gilt insoweit kein Berichtigungszeitraum. Deshalb ist auch in diesem Fall die ursprünglich geltend gemachte Vorsteuer im Zeitpunkt des steuerfreien Verkaufs zurückzuzahlen.

#### Hinweis:

In den meisten Fällen werden diese Wirtschaftsgüter nur kurzfristig im Unternehmensvermögen verbleiben. Ist dies z.B. wegen (entgegen den Planungen) schwerer Verkäuflichkeit (Beispiel 3) anders, so ist es auf Grund des großen zeitlichen Abstands zwischen Erwerb und Weiterverkauf des Wirtschaftsgutes oft schwer, eine mögliche Vorsteuerkorrektur zu erkennen. Gerade in diesen Fällen sollte eine solche Beurteilung durch entsprechende Aufzeichnungen erleichtert werden.

### 34 Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehenden Gegenständen

#### a) Bestandteile

Unter diese Kategorie fallen **Gegenstände, die in einem anderen Wirtschaftsgut aufgehen**, das heißt mit diesem in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Dies ist beispielsweise gegeben bei einem Austauschmotor oder einer Klimaanlage in einem Kfz oder Einbauküchen, Fenstern, Heizungsanlagen oder einem Aufzug in einem Gebäude.

Für den Bestandteil gilt dabei ein **eigenständiger Berichtigungszeitraum**, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut der Bestandteil eingeht (Grundstück oder sonstiges Wirtschaftsgut).

#### **Beispiel 4:**

Sachverhalt: Der Unternehmer U lässt am 1.1.01 für 100 000 € zzgl. 16 000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer macht der Unternehmer geltend, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes selbst endet am 30.6.02.

Ab Januar 02 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Lösung: Mit der geänderten Verwendung ab Januar 02 haben sich die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Hinsichtlich beider ist eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Die Vorsteuerberichtigung bezüglich des Hallentors ist unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1.1.01 beginnt und am 31.12.10 endet, zu verteilen. Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30.6.02 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

#### **b) Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut**

Eine Vorsteuerberichtigung kommt auch dann in Betracht, wenn an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird. Als Beispiel sind zu nennen der **Fassadenanstrich eines Gebäudes**, die **Neulackierung eines Kfz**, **Renovierungsarbeiten** oder die **Generalüberholung einer Aufzugs- oder einer Heizungsanlage**.

#### **Beispiel 5:**

Sachverhalt: Unternehmer U vermietet ein Gebäude ausschließlich mit Umsatzsteuer (an Unternehmer). Am 1.1.01 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt den Vorsteuerabzug in vollem Umfang vor. Am 1.1.02 veräußert U das Gebäude steuerfrei an eine Privatperson.

Lösung: Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar. Des Weiteren ist der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zu Lasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen.

#### **c) Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmen**

Die Entnahme eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmensvermögen hat dann grds. keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, wenn die ursprüngliche Anschaffung des Wirtschaftsgutes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, z.B. weil der Erwerb von einer Privatperson erfolgte. Werden aber nachträgliche Aufwendungen getätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu prüfen.

Im Falle der Einfügung eines anderen Gegenstandes in das Wirtschaftsgut (z.B. Austauschmotor in einen Pkw) unter Geltendmachung von Vorsteuer ist zu differenzieren:

- Hat der eingefügte Gegenstand zu einer Werterhöhung geführt, die im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht ist, unterliegt bei einer Entnahme des Wirtschaftsgutes nur dieser Gegenstand der Umsatzbesteuerung. Eine Vorsteuerberichtigung kommt insoweit nicht in Betracht.
- Ist dagegen die durch den eingefügten Gegenstand verursachte Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme in vollem Umfang verbraucht, so ist die Entnahme insgesamt nicht steuerbar. In diesem Fall liegt allerdings hinsichtlich des eingefügten Gegenstandes eine Änderung der Verhältnisse vor.

#### **Beispiel 6:**

Sachverhalt: Unternehmer U erwirbt in 01 einen Pkw von einer Privatperson für 50 000 €. Am 1.4.02 lässt er von einer Werkstatt für 2 320 € eine Windschutzscheibe einbauen und macht 320 € Vorsteuer geltend. Als er den Pkw am 1.4.02 entnimmt, hat der Wert der Windschutzscheibe den aktuellen Wert des Pkw nicht erhöht.

Lösung: Die Entnahme des Pkw ist nicht steuerbar, da beim Erwerb kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte. Der Umsatzsteuer kann nur die Entnahme der Windschutzscheibe als Bestandteil des Pkw unterliegen. Da im Zeitpunkt der Entnahme jedoch keine Werterhöhung durch die Windschutzscheibe mehr vorhanden ist, ist die Entnahme des Pkw insgesamt nicht steuerbar. Hinsichtlich der Windschutzscheibe ist grundsätzlich eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Diese entfällt aber im vorliegenden Fall, da der hierauf entfallende Vorsteuerbetrag 1 000 € nicht überschritten hat (siehe unten, Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs).

### 35 **Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden**

Eine Vorsteuerberichtigung kommt auch in Betracht, wenn der Unternehmer sonstige Leistungen bezieht, die nicht in ein Wirtschaftsgut eingehen oder an diesem ausgeführt werden und deren Verwendung anders zu beurteilen ist, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war. Betroffen sind z.B. Beratungsleistungen, **Miet- oder Leasingaufwendungen, Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing, Lizenzen** oder Werbeleistungen.

Aus **Vereinfachungsgründen** wird es aber von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die Berichtigung des Vorsteuerabzugs auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten gebildet werden müsste. Hierdurch wird der Anwendungsbereich deutlich (zu Gunsten des Unternehmers) eingeschränkt. So können z.B. Beratungskosten oder Werbeleistungen regelmäßig nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führen.

#### **Beispiel 7:**

Sachverhalt: Unternehmer U ist Chirurg und schließt mit A einen für die Zeit vom 1.1.01 bis 31.12.07 befristeten Leasingvertrag für ein medizinisches Gerät ab. Als Leasingvorauszahlung wird ein Betrag von 100 000 € zzgl. 16 000 € Umsatzsteuer vereinbart. U beabsichtigt bei Zahlung das Gerät zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen (Schönheitsoperationen) zu verwenden. Aus diesem Grund wird für Januar 01 der Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht. Tatsächlich kommt es ab dem 1.1.03 jedoch nur noch zur Erzielung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze. Bei der Leasingondervorauszahlung handelt es sich um eine Ausgabe, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren wäre.

Lösung: Umsatzsteuerlich ist davon auszugehen, dass es sich um eine Zahlung für eine sonstige Leistung handelt, die nicht mit der erstmaligen Verwendung verbraucht ist. Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre, beginnt am 1.1.01 und endet am 31.12.05 unabhängig von der Laufzeit des Leasingvertrages. U muss deshalb für die Jahre 03 bis 05 jeweils  $\frac{1}{5}$ , also 3 200 € im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zurückzahlen.

### 36 **Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Für **nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, gilt ein gesonderter Berichtigungszeitraum mit einer Dauer von fünf oder zehn Jahren. Dieser **gesonderte Berichtigungszeitraum** endet allerdings spätestens dann, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

#### **Beispiel 8:**

Sachverhalt: Ein am 1.7.01 erstmalig verwendetes bewegliches Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren. Am 31.1.03 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht verlängert wird.

Lösung: Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt vier Jahre, endet also am 30.6.05. Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 1.2.03. Er endet am 31.1.08 und dauert somit unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes fünf Jahre, vorausgesetzt, das Wirtschaftsgut ist dann noch in Verwendung.

### 37 **Geschäftsveräußerung und andere Formen der Rechtsnachfolge**

In folgenden Fällen der Rechtsnachfolge liegt mangels Leistungsaustauschs **keine Änderung der Verhältnisse** vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen können:

- **Geschäftsveräußerung im Ganzen**, die nicht der Umsatzsteuer unterliegt;
- Gesamtrechtsnachfolge, z.B. bei **Übergang eines Unternehmens im Rahmen der Erbfolge**;
- **Begründung oder Wegfall eines umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses**.

In diesen Fällen wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Vielmehr tritt der Rechtsnachfolger in die Verhältnisse des Rechtsvorgängers ein.

Insoweit ist es wichtig, von dem Rechtsvorgänger die notwendigen Informationen und Unterlagen zu erhalten.

### **38 Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs**

Nach der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung existiert eine Reihe von **Vereinfachungen** bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die **Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt**. Hierbei ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf das Berichtigungsobjekt entfallen.

Daneben erfolgt keine Berichtigung bei **Unterschreiten bestimmter Prozent- und Bagatellgrenzen**. Danach entfällt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut in einem Kalenderjahr die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse um weniger als 10 %-Punkte geändert haben. Das gilt aber nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1 000 € übersteigt.

Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Bezugskosten eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2 500 €, so ist die Berichtigung für alle Jahre des Berichtigungszeitraums insgesamt erst bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des maßgeblichen Berichtigungszeitraumes durchzuführen.

Die Vorsteuerberichtigung erfolgt grundsätzlich für den Voranmeldungszeitraum (meist der Kalendermonat), in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Bleibt der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Berichtigungsobjekt für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, jedoch nicht bei unter 6 000 €, so ist die Berichtigung erst im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Berichtungsjahr durchzuführen.