

Newsletter 06.2004

I. Allgemein

1 . Alterseinkünftegesetz

Der Bundestag hat am 06.05.04 das so genannte Alterseinkünftegesetz verabschiedet. Im Bundesrat wurde das Gesetz am 14.05.04 zunächst abgelehnt und in den Vermittlungsausschuss überwiesen. Das Gesetzgebungsvorhaben wurde notwendig, da das BVerfG im Jahr 2002 entschieden hatte, dass die ungleiche Besteuerung von Pensionen und Altersrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, d.h. die pauschalisierten Ertragswerte – wie sie derzeit noch in § 22 EStG festgesetzt sind – im Vergleich zur Besteuerung der Beamtenpensionen zu niedrig sind. Der verfassungswidrige Zustand ist bis zum 31.12.2005 zu beenden. Das Alterseinkünftegesetz sieht einen generellen Übergang zum Konzept der nachgelagerten Besteuerung vor, d.h. die Altersbezüge des Ruheständlers sind generell im vollen Umfang steuerpflichtig. In der Erwerbsphase können Altersvorsorgeaufwendungen steuermindernd geltend gemacht werden. Innerhalb eines bestimmten Rahmens (€ 20.000) können zunächst 60% der individuell getätigten Aufwendungen als abziehbare Aufwendungen berücksichtigt werden, dieser Prozentsatz steigt im Laufe der Jahre um jeweils 2% an, so dass im Jahr 2025 die Beiträge zu 100% abgesetzt werden können. Zu den abziehbaren Altersvorsorgeaufwendungen gehören nicht nur Beiträge an die gesetzlichen Rentenversicherungen, die landwirtschaftlichen Alterskassen und an die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, sondern auch Beiträge zu neuen kapitalgedeckten Leibrentenversicherungen. Letztere sind nur dann begünstigt, wenn die Versicherung ausschließlich die Zahlung einer monatlichen Leibrente vorsieht und die Leistungen nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres des Berechtigten erbracht werden können. Die steuerlich begünstigten Vorsorgeprodukte können allerdings mit einer Zusatzversicherung (Berufsunfähigkeit, verminderter Erwerbsfähigkeit und Hinterbliebenenversorgung) ergänzt werden. Beiträge zu schon existierenden Kapitallebensversicherungen, die vor dem 01.01.2005 abgeschlossen und bei denen vor dem 01.01.2005 bereits Beiträge gezahlt wurden, werden als sonstige Vorsorgeaufwendungen anerkannt. Erhält der Steuerpflichtige einen steuerfreien Arbeitgeberanteil zu seiner Krankenversicherung oder verfügt er über einen Beihilfeanspruch, kann er von den sonstigen Vorsorgeaufwendungen bis zu € 1.500 als Sonderausgaben abziehen. Ab dem Jahr 2005 werden 50% des Rentenbeitrags aus den gesetzlichen Rentenversicherungen als Ertragsanteil angesehen. Der steuerpflichtige Anteil der Rente wird abhängig vom Rentenbeginn bis zum Jahr 2020 in Schritten von 2% auf 80% und anschließend in Schritten von 1% bis zum Jahr 2040 auf 100% angehoben. Diese Behandlung wird auch gelten für Leibrentenversicherungen, die die nach dem Alterseinkünftegesetz definierten Kriterien (Auszahlung nicht vor dem 60. Lebensjahr und Ausgestaltung als echte und nicht übertragbare Leibrente) erfüllen. Die Erträge unterliegen jedoch nur einem ermäßigten Tarif, der so genannten „Fünftelungsregelung“, wenn sie nach Vollendung des 60. Lebensjahres und nach Ablauf von zwölf Jahren seit dem Vertragsabschluss ausbezahlt werden. Gerade diese geplante Neuregelung der Besteuerung von Kapitallebensversicherungen wird Gegenstand des Verfahrens im Vermittlungsausschuss sein, so dass abzuwarten ist, wie die endgültige gesetzliche Regelung hier aussehen wird.

Schließlich werden noch die steuerlichen Rahmenbedingungen für die betriebliche Altersversorgung vereinheitlicht und vereinfacht. Zur Vereinheitlichung werden auch die Beiträge für eine Direktversicherung von der Steuer befreit. Die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung für diejenigen Beiträge an Pensionskassen und Direktversicherungen, die aufgrund einer Versorgungszusage geleistet werden, welche vor dem 01.01.2005 erteilt wurde (Altverträge), bleibt erhalten. Für neu erteilte Versorgungszusagen nach dem 31.12.2004 wird der steuerfreie Höchstbetrag (bisher 4% der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze zur Sozialversicherung) auf einen festen Betrag in Höhe von € 1.800 im Kalenderjahr erhöht, allerdings soll die Möglichkeit der Pauschalversteuerung der Beiträge nach § 40b EStG entfallen.

2. Bilanzrechtsreform- und Bilanzkontrollgesetz durch Bundeskabinett beschlossen

Am 21.04.2004 hat das Bundeskabinett den Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG) sowie den Entwurf des Bilanzkontrollgesetzes (BilKoG) beschlossen. Thematische Schwerpunkte des Bilanzrechtsreformgesetzes sind insbesondere die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, die Anhebung der Größenklassenkriterien zur Abgrenzung kleiner, mittlerer und großer Kapitalgesellschaften sowie die Stärkung der Rolle des Abschlussprüfers. Mit dem Bilanzrechtskontrollgesetz werden die gesetzlichen Grundlagen für ein deutsches „Enforcement-Verfahren“ zur Kontrolle der

Rechtmäßigkeit von Unternehmensabschlüssen geschaffen. Zwischenzeitlich haben mehrere Verbände gemeinsam mit einigen Wissenschaftlern auf Anregung des Bundesjustizministeriums eine Arbeitsgruppe gebildet, die den Trägerverein der mit der Kontrolle beauftragten privatrechtlichen Prüfstelle ins Leben rufen soll.

3. Gesetz zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts

Die beiden Gesetzesinitiativen des Bilanzrechtsreform- und Bilanzkontrollgesetzes werden ergänzt durch den Referentenentwurf zur Unternehmensintegrität und Modernisierung des Anfechtungsrechts (UMAG). Kernaspekte des UMAG, mit dem ein weiteres Anliegen des 10-Punkte-Programms der Bundesregierung umgesetzt werden soll, sind die Innenhaftung der Organe einer Aktiengesellschaft und die Anfechtungsklage in der Hauptversammlung. Zudem werden die Regelungen zur Anmeldung zur Hauptversammlung und zum Berechtigungsnachweis angepasst.

Innenhaftung der Organe

Die Geltendmachung von Ansprüchen im Innenverhältnis gegenüber Mitgliedern der Verwaltungsorgane (Vorstand und Aufsichtsrat) obliegt grundsätzlich dem jeweils anderen Organ (§§ 78, 112 AktG). Um der Gefahr möglicher Eigeninteressen vorzubeugen, wurde entsprechend den Vorschlägen der Regierungskommission Corporate Governance das Recht zur Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen gegenüber Organmitgliedern erweitert. Der Referentenentwurf unterscheidet zwischen der Verfolgung von Ansprüchen mittels einfacher Stimmenmehrheit durch die Hauptversammlung (weitgehend unverändert) nach § 147 AktG-RefE und dem nunmehr auch außerhalb der Hauptversammlung bestehenden Verfolgungsrecht eines Aktionärs oder einer Aktionärsgruppe (§ 147a AktG-RefE). Ein solches Verfolgungsrecht steht dem Aktionär zu, wenn er im Zeitpunkt der Antragstellung Aktien von entweder einem Prozent des Grundkapitals oder mit einem Börsenwert von € 100.000 hält. Um jedoch eine missbräuchliche Rechtsausübung zu vermeiden, wird ein gerichtliches Zulassungsverfahren am Landgericht des Gesellschaftssitzes eingeführt und für qualifizierte unternehmerische Entscheidungen ein Haftungsfreiraum geschaffen (§ 93 Abs. 1 AktG-RefE). Insoweit wird die Rechtsverfolgung auf die Fälle beschränkt, in denen der Verdacht unredlichen Handelns oder grober Verletzung von Gesetz und Satzung besteht. Zur Erreichung des erforderlichen Aktienkapitals sieht der Referentenentwurf die Einrichtung eines Aktionärsforums für klagewillige Kleinaktionäre im elektronischen Bundesanzeiger vor. Das abgesenkte Quorum von einem Prozent des Grundkapitals bzw. € 100.000 Börsenwert gilt zukünftig auch für Sonderprüfungen nach §§ 142 f. AktG. Damit wird den Kleinaktionären ebenfalls die Möglichkeit zur Initiierung von Sonderprüfungen als Grundlage für spätere Haftungsklagen eingeräumt.

Anfechtungsklage gegen Beschlüsse der Hauptversammlung

Um die Anfechtungsklage als Schutzinstrument der Aktionäre zu bewahren, gleichzeitig jedoch die Unternehmen vor der rechtsmissbräuchlichen Ausnutzung zu schützen, sieht der Referentenentwurf eine Ergänzung des Frage- und Rederechts in der Hauptversammlung vor und bestimmt ein gerichtliches Freigabeverfahren für besonders wichtige Anfechtungsfälle. Um einem eventuellen Missbrauch des Fragerechts des Aktionärs vorzubeugen, kann der Versammlungsleiter eine angemessene Rede- und Fragezeitbegrenzung festlegen (§ 131 Abs. 3 Nr. 7 AktG-RefE). Ferner soll die Satzung oder die Geschäftsordnung für die Vorbereitung und Durchführung der Hauptversammlung schriftliche Fragen der Aktionäre und deren Beantwortung durch das Unternehmen auf den Internetseiten des Unternehmens zulassen können. Oft gestellte Fragen können so bereits im Vorfeld der Hauptversammlung im Internet beantwortet werden. Daneben kann die Gesellschaft bei Anfechtungsklagen gegen besonders wichtige Beschlüsse der Hauptversammlung beim Gericht beantragen, dass der Beschluss trotzdem in das Handelsregister eingetragen wird. Hierdurch soll Verzögerungen bei wichtigen Unternehmensentwicklungen entgegengewirkt werden. Das so genannte Freigabeverfahren (§ 246a AktG-RefE) ist auf Kapitalmaßnahmen und Unternehmensverträge beschränkt, für diese jedoch mit einer Bestandssicherungswirkung ausgestattet. Insoweit erhält der Anfechtungskläger im Hauptverfahren ggf. lediglich einen Schadensersatzanspruch. Das Gericht soll innerhalb von drei Monaten entscheiden.

Anmeldung zur Hauptversammlung und Nachweis der Berechtigung

Ergänzend wird mit dem UMAG § 123 AktG an die zwischenzeitlich veränderten Rahmenbedingungen angepasst. Aktionäre, die ihre Stimmrechte in der Hauptversammlung ausüben möchten, brauchen ihre Aktien nicht mehr zu hinterlegen. Sieht die

Satzung dies entsprechend vor, kann sich der Aktionär bis zu sieben Tage vor der Hauptversammlung anmelden (record date) und gilt insoweit als legitimiert.

4. Bewertungswahlrecht nach § 6 EStG und Maßgeblichkeitsgrundsatz

Mit Urteil vom 19.06.2002 (Az. 3 K 2061/99, nrkr., Az. des BFH: XI R 43/03, DStRE 2004, S. 439 ff.) hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschieden, dass die Bewertungsvorschriften des § 6 EStG den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften vorgehen und somit steuerrechtlich keine Pflicht für den Ansatz eines niedrigeren Teilwerts besteht. Im vorliegenden Fall ging es um die Zulässigkeit einer Bilanzberichtigung im Zusammenhang mit einer im Teilwert gesunkenen Forderung. Die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung sind allerdings nur dann gegeben, wenn der Bilanzansatz der Darlehensforderung fehlerhaft ist. Gemäß dem in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG normierten Bilanzierungswahlrecht kann die Darlehensforderung statt mit dem Nennwert mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Diesem Wahlrecht steht auch nicht das so genannte Niederstwertprinzip des § 253 Abs. 2 HGB entgegen, denn die handelsrechtlichen Vorschriften sind nach Auffassung des Finanzgerichts nur dann für die Steuerbilanz maßgeblich, wenn und soweit nicht einkommensteuerliche Vorschriften eine abweichende Regelung enthalten. Für den zu beurteilenden Streitfall folgt daraus, dass der Kläger das Bilanzierungswahlrecht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bereits seinerzeit durch den entsprechenden Wertansatz in seiner ursprünglich eingereichten Bilanz zulässigerweise dahingehend ausgeübt hat, dass er den Nominalwert angesetzt hat. Mangels fehlerhafter Bilanz kommt eine Bilanzberichtigung damit nicht in Frage.

5. Betriebliche Veranlassung einer Darlehensforderung

Streitig war zwischen den Beteiligten, ob ein in einem Darlehensvertrag vereinbartes Ankaufsrecht für ein Grundstück bei späterer Ausübung in Höhe der zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerung des Grundstücks zu zusätzlichen Einnahmen aus Kapitalvermögen führt oder ob die Darlehensforderung dem Betriebsvermögen eines Land- und Forstwirtschaftsbetriebs zuzurechnen ist. Im Streitfall war dem Kläger (einem bilanzierenden Land- und Forstwirt) der Erwerb eines Grundstücks aufgrund noch existenter erbrechtlicher Problematiken beim Grundstückseigentümer nicht möglich. Deshalb verständigte sich der Kläger mit dem Grundstückseigentümer auf die pachtweise Überlassung des Grundstücks. Gleichzeitig gewährte der Kläger dem Grundstückseigentümer ein Darlehen, wobei der Kläger hinsichtlich dessen Rückzahlung das Wahlrecht besaß, entweder die Darlehenssumme zzgl. der lt. Darlehensvertrag zu stundenden Zinsen zu verlangen oder ein Ankaufsrecht über das Grundstück auszuüben, wobei im letzteren Fall – für den sich der Kläger entschied – der Kaufpreis der Darlehenssumme zzgl. der gestundeten Zinsen entsprechen sollte. Die Differenz zwischen dem Grundstückswert und der Summe von Darlehensbetrag und aufgelaufenen Zinsen beurteilte das Finanzamt als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Hinsichtlich der dagegen gerichteten Klage hat das niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 06.10.2003 (Az. 11 K 180/97, EFG 2004, S. 553 ff., rkr.) entschieden, dass die Darlehensforderung des Klägers als notwendiges Betriebsvermögen zu beurteilen ist und damit keine (fiktiven) Einnahmen vorliegen. Die Zuwendung zum notwendigen Betriebsvermögen wurde bejaht, da das Darlehen gegeben wurde, um trotz erbrechtlicher Schwierigkeiten schnellstmöglich über das Grundstück verfügen und es im Rahmen des Betriebes der Landwirtschaft nutzen zu können.

II. Bilanzierung

1. Wahlrecht bei der Art der Gewinnermittlung

In seinem Urteil vom 15.10.2003 (Az. 4 K 4199/99, nrkr., EFG 2004, S. 555 ff.) hat das Finanzgericht Köln darüber entschieden, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein Freiberufler von der Einnahme-Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG auf die Gewinnermittlungsart durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG wechseln kann und bis zu welchem Zeitpunkt dieses Wahlrecht ausgeübt werden muss. Grundsätzlich steht es einem Freiberufler frei, den Gewinn aus seiner Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG entweder nach § 4 Abs. 1 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird dieses Wahlrecht durch die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung ausgeübt. Stellt ein Nichtbuchführungspflichtiger zeitnah zu Beginn des Wirtschaftsjahres eine Eröffnungsbilanz auf und richtet er eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung ein, so hat er sein Wahlrecht im Sinne einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG bereits ausgeübt. Diesen Grundsätzen folgt auch das Finanzgericht und sieht in der rechtzeitigen Erstellung einer Eröffnungsbilanz eine unabdingbare Voraussetzung für einen Wechsel zur Gewinnermittlungsart durch Bestandsvergleich. Nicht ausreichend ist es danach, wenn eine Eröffnungsbilanz erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres erstellt wird. Gegen das Urteil ist Revision eingelegt (Az. des BFH: XI R 4/04), über deren Ergebnis wir berichten werden. Zu dem umgekehrten Fall hat der BFH mit Beschluss vom 09.12.2003 (Az. IV B 68/02, BFH/NV 2004, S. 633 ff.) Stellung genommen. Im Streitfall hatte der Kläger, ein langjährig praktizierender Freiberufler, ursprünglich seinen Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, sich dann für eine Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG entschieden und die daraus resultierenden Konsequenzen eines Übergangsgewinns bzw. -verlusts gezogen. Eine solche Vorgehensweise war nach Auffassung der Vorinstanz auch rückwirkend möglich, weil der Kläger noch keine entsprechende Eröffnungsbilanz aufgestellt hatte. Dies entspricht auch der Auffassung des BFH, wonach ein nicht buchführungspflichtiger Steuerpflichtiger erst dann sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ausgeübt hat, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufgestellt, eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung eingerichtet und aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss gemacht hat.

2. Wechsel der Abschreibungsmethoden

Dem Urteil des niedersächsischen Finanzgerichts vom 03.11.2003 (Az. 1 K 10565/99, EFG 2004, S. 487 f., rkr.) lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom Dezember 1994 eine Eigentumswohnung, die zum Jahresende bezugsfertig sein sollte. Das wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung ging mit der Kaufpreiszahlung erst im darauf folgenden Jahr auf ihn über. In der Einkommensteuererklärung 1995 beantragte der Kläger gemäß § 7 Abs. 5 EStG die degressive Abschreibung, die ihm jedoch vom Finanzamt mangels entsprechender vorliegender Voraussetzungen (Anschaffungsjahr stimmt nicht mit dem Jahr der Fertigstellung überein) verwehrt wurde. Im sich daran anschließenden Einspruchsverfahren nahm der Kläger seinen dagegen gerichteten Einspruch zurück und akzeptierte die lineare Abschreibung. Mit dem Hinweis, dass entgegen der Regelung im Kaufvertrag wesentliche Restarbeiten an der Wohnung erst 1995 ausgeführt worden seien und die Wohnung damit auch erst in diesem Jahr fertig gestellt worden sei, begehrte der Kläger hingegen in seiner Einkommensteuererklärung 1997 wieder die degressive Abschreibung, die das Finanzamt erneut versagte. Der Urteilsbegründung des Finanzgerichts folgend, ist im vorliegenden Fall das Wahlrecht zwischen den beiden Abschreibungsmethoden bereits dadurch ausgeschlossen, dass für den Veranlagungszeitraum 1995 die lineare Abschreibung bereits bestandskräftig festgestellt worden war. Bei im Inland gelegenen Gebäuden, die von einem Steuerpflichtigen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, besteht nach § 7 Abs. 5 EStG das Wahlrecht, in Abweichung von der linearen Abschreibung des § 7 Abs. 4 EStG Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen vorzunehmen. Dieses Wahlrecht ist zu Beginn eines Abschreibungszeitraums auszuüben. Nach bestandskräftigem Erstbescheid ist ein Übergang von der linearen Abschreibung zur degressiven Abschreibung nicht mehr möglich.

III. Ertragsteuern

1. Abzugsfähigkeit eines von der EU-Kommission festgesetzten Bußgelds

Das Finanzgericht München hat in einem Beschluss vom 23.10.2003 (Az. 6 V 335/03, nrkr., EFG 2004, S. 212) entschieden, dass ein durch die EU-Kommission festgesetztes Bußgeld wegen Kartellrechtsverstößen unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fällt. Streitig war in dem entschiedenen Aussetzungsverfahren, ob die von der EU-Kommission festgesetzte Geldbuße ausschließlich den Kartellverstoß des Steuerpflichtigen ahnden oder auch die auf der Basis des Kartellverstoßes zugeflossenen Gewinne abschöpfen sollte. Im Vergleich zu den anwendbaren Vorschriften des nationalen deutschen Kartellrechts kam das Finanzgericht München für die nach Art. 81 Abs. 1 des EG-Vertrags verhängten Geldbußen zu dem Ergebnis, dass diese ausschließlich sanktionierenden Charakter haben, so dass ein Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG zu versagen sei. Der BFH (Az. I B 203/03) wird endgültig zu klären haben, ob dieser Rechtsansicht zu folgen ist. **Entwurf eines BMF-Schreibens zu § 8a KStG.** Das BMF hat unter dem Datum vom 12.05.2004 (www.bundesfinanzministerium.de/Steuern/Aktuelles) den Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Neuregelungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8a KStG ab dem 01.01.2004 den Verbänden zur Erörterung zugeleitet. Mit einer endgültigen Verabschiedung des Erlasses wird nicht vor Juli 2004 gerechnet.

Formal hebt der geplante Entwurf zu § 8a KStG das bereits existierende BMF-Schreiben zur Vorgängervorschrift vom 15.12.1994 nicht auf, sondern die Grundsätze des BMFSchreibens vom 15.12.1994 sollen bis zu einer Überarbeitung dieses Erlasses weiter anzuwenden sein, soweit sich aus dem neuen BMF-Schreiben nichts Abweichendes ergibt. In systematischer Hinsicht folgt der Entwurf des BMF der in der bisherigen Literatur vertretenen so genannten „Umqualifikationstheorie“. § 8a KStG ist damit als eine Sondervorschrift zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu sehen, der die allgemeinen Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttungen definiert. Liegt demnach ein Fall des § 8a KStG n. F. vor, wird die Veranlassung der Darlehensgewährung durch das Gesellschaftsverhältnis vermutet.

Ferner stellt der Erlassentwurf klar, dass die nach § 8a KStG n. F. außerbilanziell wieder hinzuzurechnenden Zinsaufwendungen auch als an den Anteilseigner ausgeschüttet nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gelten. Dies gilt ausdrücklich auch in Fällen der Fremdfinanzierung durch eine nahe stehende Person oder einen Dritten mit Rückgriffsberechtigung nach § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG. Wenn durch Zahlung oder Verrechnung der unzulässigen Zinsaufwendungen auch eine Ausschüttung vorliegt, unterliegen die Einkünfte nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragssteuerabzug, wobei nicht beanstandet wird, wenn dieser erst bei Übersteigen der Freigrenze von € 250.000 vorgenommen wird, es sei denn, es steht bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums fest, dass die Vergütungen die Freigrenze übersteigen werden. Erfolgt die Fremdfinanzierung durch eine dem Anteilseigner nahe stehende Person, führt die an die nahe stehende Person (z.B. eine Schwestergesellschaft) gezahlte „unzulässige“ Vergütung beim wesentlich beteiligten Anteilseigner zum Empfang einer Gewinnausschüttung. Ist die Darlehensgewährung durch eine Schwestergesellschaft erfolgt, nimmt die Finanzverwaltung im Erlassentwurf eine verdeckte Einlage des wesentlichen Anteilseigners in die Schwestergesellschaft an, so dass sich der Wertansatz der Beteiligung beim Anteilseigner nachträglich erhöht. Als verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage wird dabei nur der Anteil an den den Safe Haven überschreitenden Zinsaufwendungen behandelt, der dem Anteil des wesentlichen Anteilseigners am Gesellschaftsvermögen entspricht. Entgegen vielen Stellungnahmen in der Literatur bejaht die Finanzverwaltung die Anwendung des § 8a KStG auch im Fall von dreistufigen Strukturen, in denen eine Kapitalgesellschaft von einer Tochtergesellschaft, der Enkelgesellschaft des wesentlich beteiligten Gesellschafters, ein Darlehen empfängt. Beim wesentlich beteiligten Anteilseigner (Obergesellschaft) führen die als verdeckte Gewinnausschüttung qualifizierten Vergütungen einschließlich der hierauf entrichteten Kapitalertragsteuer zu Dividendeneinkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Gleichzeitig tätigt der wesentlich beteiligte Anteilseigner in die das Darlehen empfangende Kapitalgesellschaft eine verdeckte Einlage, die bei ihm zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung führt. Besonders hervorzuheben ist die Behandlung der Darlehensgewährung durch einen rückgriffsberechtigten Dritten im Erlassentwurf vom 29.04.2004. Der Erlass folgt hier der Kritik in der steuerlichen Fachliteratur und schränkt den Begriff des „Rückgriffs“ i.S.d. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG ein. Ein „Rückgriff“ ist aus Sicht des Erlasses nunmehr nur noch anzunehmen, wenn eine so genannte Back-To-Back-Finanzierung vorliegt, also bei Gestaltungen, in denen eine Bank der Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und der Anteilseigner seinerseits bei der Bank eine Einlage unterhält. Durch eine Bescheinigung des rückgriffsberechtigten Dritten (regelmäßig der kreditgewährenden Bank) kann der Gegenbeweis geführt werden, dass keine Back-To-Back-Finanzierung vorliegt. Selbst wenn der Gegenbeweis geführt werden kann, zählt das von dem Dritten gewährte Fremdkapital auch als Fremdkapital zur Bestimmung der zulässigen Eigenkapital-Fremdkapital-Relation und ggf. zum Überschreiten der Freigrenze. Liegt eine

schädliche Darlehensgewährung mit Rückgriffsberechtigung vor, führt dies beim wesentlich beteiligten Anteilseigner zu Dividendeneinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Bei dem rückgriffsberechtigten Dritten (z.B. der das Darlehen gewährenden Bank) kommt es unverändert zur Versteuerung von Zinseinkünften. Die verdeckte Gewinnausschüttung beschränkt sich auf die Höhe der umqualifizierten Zinseinkünfte. Ist die fremdfinanzierte Kapitalgesellschaft Organgesellschaft i.S.d. §§ 14 ff. KStG des wesentlich beteiligten Anteilseigners, gelten die von § 8a KStG betroffenen Vergütungszahlungen als vorweggenommene Gewinnabführungen und sind beim Anteilseigner zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen aus den Einkommen auszuschneiden. Dies gilt auch für Zwecke der Gewerbesteuer. Als vorweggenommene Gewinnabführungen unterliegen die Vergütungszahlungen auch nicht der Kapitalertragsteuer.

Im Falle der Fremdfinanzierung ausländischer Tochtergesellschaften durch inländische Gesellschaften treten nach dem Erlassentwurf die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8a KStG für den inländischen Anteilseigner nur in dem Umfang ein, in dem die gezahlten Vergütungen bei der ausländischen Kapitalgesellschaft nach dem Recht des anderen Staates tatsächlich nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen wurden und dies im Einzelfall nachgewiesen wird. Breiten Raum nimmt im Erlass auch die Klarstellung ein, wie das anteilige Eigenkapital des wesentlich beteiligten Anteilseigners für Zwecke des § 8a KStG zu bestimmen ist. Abgestellt wird hier ausschließlich auf eine unmittelbare Beteiligung am Grund- oder Stammkapital, auf den Umfang der Stimmrechte kommt es nach dem Erlass nicht an. Ist die fremdfinanzierte Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft beteiligt, werden die anteiligen Buchwerte der Vermögensgegenstände der Personengesellschaft nach handelsrechtlichen Maßstäben ermittelt und umfassen sowohl die Aktiv- als auch die Passivseite der Handelsbilanz der Personengesellschaft. Steuerliche Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind nicht einzubeziehen. Kommt es zu einer Kollision von § 8a Abs. 2 und § 8a Abs. 5 KStG, wenn z.B. der wesentlich beteiligte Anteilseigner auch Darlehen an die nachgeschaltete Personengesellschaft direkt vergeben hat, ist dieses Darlehen nicht nur anteilig, sondern in voller Höhe dem Fremdkapital der finanzierten Kapitalgesellschaft hinzuzurechnen. Grundsätzlich ist für die Ermittlung des Eigenkapitals die Beteiligung an einer nachgeschalteten inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft vom Eigenkapital der finanzierten Kapitalgesellschaft abzuziehen. Schließlich definiert der Erlass auch noch den Begriff der „kurzfristigen Verbindlichkeiten“, die kraft Gesetzes in § 8a Abs. 1 KStG von den Rechtsfolgen des § 8a KStG nicht betroffen sind. Liegt ein Kontokorrentverhältnis mit einer Laufzeit von mehr als sechs Monaten vor, gilt dieses nicht als „kurzfristig“ i.S.d. § 8a KStG. Das Gleiche gilt, soweit der Kapitalgesellschaft mehrmals nacheinander Fremdkapital jeweils bis zu sechs Monate unter nur geringen Veränderungen der Vertragsbedingungen und mit kurzen Unterbrechungen überlassen wird.

Einen weiteren zentralen Punkt im Erlassentwurf des BMF stellen die Regelungen zu Holdinggesellschaften nach § 8a Abs. 4 KStG dar. Grundsätzlich gilt hier, dass abweichend von § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG keine Beteiligungsbuchwertkürzung auf der Ebene der Holding vorzunehmen ist. Hier ist hervorzuheben, dass der Erlass auch ausländische Kapitalgesellschaften, die im Inland nicht steuerpflichtig sind, als Holding nach § 8a Abs. 4 KStG qualifiziert. Tochtergesellschaften, die einer in- oder ausländischen Holding unmittelbar nachgeordnet sind, haben daher grundsätzlich keinen eigenen Safe-Haven, d.h. sie können weder ein zulässiges Fremdkapital noch die Freigrenze in Anspruch nehmen. Wichtig ist jedoch, dass eine Kapitalgesellschaft, die einer Holding unmittelbar nachgeordnet ist, durch ihre Holding-Gesellschaft im Rahmen des zulässigen Fremdkapitals und unter Berücksichtigung der Freigrenzen (€ 250.000) finanziert werden darf. Stehen mehrere Kapitalgesellschaften in einer Beteiligungskette, die jede für sich als Holding i.S.d. § 8a Abs. 4 KStG zu qualifizieren sind, unterliegt jede für sich der Holding-Regelung gegenüber den jeweils nachgeordneten Gesellschaften. Als letzten wichtigen Gliederungspunkt enthält der Erlass Regelungen zur Fremdfinanzierung von Personengesellschaften nach § 8a Abs. 5 KStG. Der Erlass führt in diesem Bereich zur Gewinnermittlung auf Ebene der finanzierten Personengesellschaft aus, dass die als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehenden Darlehensentgelte im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft wie Sondervergütungen an die Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft zu behandeln sind. Auf der Ebene der Personengesellschaft unterliegen die „wie Sondervergütungen“ behandelten Darlehensentgelte auch der Gewerbesteuer, wobei dann auf der Ebene der die Vergütungen empfangenden Mitunternehmer-Kapitalgesellschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG eine korrespondierende Kürzung vorgenommen werden kann.

IV. Indirekte Steuern

1. EU-Warenlieferung in Beitrittsländern: Übergangsregelung bei der Umsatzsteuer

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.04.2004 (IV B2 – S 7058 – 7/04, www.bundesfinanzministerium.de/Steuern/Aktuelles) zur EU-Warenlieferung in die Beitrittsländer Stellung genommen:

Nach § 6 Abs. 3 UStG müssen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vom Unternehmer nachgewiesen werden. Hierzu gehört nach § 17c Abs. 1 UStDV als buchmäßiger Nachweis die Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird die fehlende Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines Abnehmers in den Beitrittsstaaten unter den folgenden Voraussetzungen nicht beanstandet:

- Die Lieferung wird nach dem 30.04.2004 und vor dem 01.08.2004 ausgeführt.
- Die Lieferung erfolgt nicht im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise (vgl. § 17c Abs. 2 Nr. 2 UStDV).
- Die außer der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach den §§ 17 a bis 17c UStDV erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung liegen vor.
- Der Abnehmer gibt gegenüber dem Unternehmer die schriftliche Erklärung ab, dass er die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen.
- Die zunächst fehlende Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers wird nachgeholt.

Das Bundesamt für Finanzen bestätigt ab 01.05.2004 auf Anfrage die Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, die von den Beitrittsländern erteilt wurden. Im Übrigen ist die Durchführung des (einfachen oder qualifizierten) Bestätigungsverfahrens nicht materiell-rechtliche Voraussetzung für den buchmäßigen Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Für vor dem 01.08.2004 ausgeführte Lieferungen wird eine fehlende qualifizierte Bestätigung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines Abnehmers in den Beitrittsstaaten nicht zu Lasten des Unternehmers berücksichtigt, wenn im Übrigen alle sonstigen Sorgfaltspflichten erfüllt wurden und der Unternehmer auch nachweist, dass er die Bestätigungsanfrage vor Ausführung der Lieferung beim Bundesamt für Finanzen gestellt hat. Liefert ein Unternehmer einen Gegenstand im Inland an einen Abnehmer in den Beitrittsstaaten vor dem 01.05.2004 und gelangt dieser aber erst nach dem 30.04.2004 in das Gebiet des Beitrittsstaates, wird diese Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 UStG als steuerfreie Ausfuhrlieferung behandelt.

2. Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG

Der EuGH hatte sich in der Rechtssache C-17/01 – Sudholz (www.curia.eu.int) mit der Frage auseinander zu setzen, ob die Beschränkung des Vorsteuerabzugs bei Aufwendungen für unternehmerisch und privat genutzte Fahrzeuge auf 50% mit den Vorschriften der 6. EG-Richtlinie vereinbar ist. Der Rat der Europäischen Union hatte durch Entscheidung vom 28.02.2000 die Bundesrepublik Deutschland rückwirkend auf den 01.04.1999 ermächtigt, eine derartige Beschränkung in Abweichung von den Vorschriften der 6. EG-Richtlinie einzuführen. Mit seinem Urteil vom 29.04.2004 hat der EuGH nun entschieden, dass die Ermächtigung des Rates vom 28.02.2000 grundsätzlich gültig ist. Da die Ermächtigung des Rates erst am 04.03.2000 im EG-Amtsblatt veröffentlicht wurde, kann sie auch erst ab diesem Tag ihre Wirkung entfalten. Die Rückwirkung auf den 01.04.1999 sieht der EuGH daher als ungültig an. Die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG verstößt damit vom 01.04.1999 bis einschließlich 03.03.2000 gegen die Vorgaben der 6. EG-Richtlinie. Steuerpflichtige können sich daher auf das für sie günstigere Recht der 6. EG-Richtlinie berufen und somit den vollen Vorsteuerabzug mit anschließender Verwendungsbesteuerung der privaten Nutzung nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG verlangen. Für die Anschaffung von gemischt genutzten Fahrzeugen in dem oben genannten Zeitraum führt dies zu einem Wahlrecht, entweder den Vorsteuerabzug nur zur Hälfte geltend zu machen und keine Privatnutzung versteuern zu müssen oder den Vorsteuerabzug zu 100% in Anspruch zu nehmen und die Privatnutzung als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern. Für den Zeitraum vom 04.03.2000 bis 31.12.2002 ist die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG wirksam, d.h. der Vorsteuerabzug ist nur in Höhe von 50% möglich. Für den Zeitraum vom 01.01.2003 bis 31.12.2003 lag keine Ermächtigung des Rates vor, so dass auch in dieser Zeit das oben beschriebene Wahlrecht ausgeübt werden kann. Im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2003 hat der Gesetzgeber nunmehr die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG aus dem

Umsatzsteuergesetz gestrichen, so dass der 100%-ige Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden kann, die private Nutzung allerdings als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist.

3. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

In der Rechtssache C-152/02 – Terra Baubedarf hat der EuGH mit Urteil vom 29.04.2004 (www.curia.eu.int) zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs die bisherige deutsche Rechtsauffassung bestätigt. Die einschlägigen Vorschriften für den Vorsteuerabzug der 6. EGRichtlinie sind dahingehend auszulegen, dass das Vorsteuerabzugsrecht nur für den Zeitraum besteht, in dem beide Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs (Bezug der Leistung und Erhalt der Rechnung) erfüllt sind. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. Abschn. 192 Abs. 2 Satz 4 UStR, der dies ausdrücklich regelt, steht daher im Einklang mit dem europäischen Recht. Es ist deshalb auch nicht zu beanstanden, dass hiernach bei späterer Rechnungsstellung das Vorsteuerabzugsrecht nicht auf den Zeitpunkt der Leistung zurückwirkt.

Es bleibt damit festzuhalten, dass in Fällen, in denen der Empfang der Leistung und der Erhalt der Rechnung zeitlich auseinander fallen, der Vorsteuerabzug für den Besteuerungszeitraum zulässig ist, in dem erstmalig beide Voraussetzungen vorliegen.