

Mandanteninformationen des Monats Mai 2008

der Ihnen nun vorliegende Brief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

Privatbereich

1. Spendenabzug aus Promi-Quizshow?
2. Disziplinarrechtliche Folgen bei Steuerhinterziehung durch Beamte
3. BFH: Auch abgekürzter Vertragsweg führt zu Werbungskosten
4. BFH: Keine typisierte Einkünfteerzielungsabsicht bei Grundbesitzverpachtung
5. Preisgelder aus Fernsehshows können steuerpflichtig sein
6. Vorsteuerabzug für private Energieerzeuger
7. Eigenheimzulage auch für Auslandsimmobilien
8. Großer Senat des BFH entscheidet: Kein Verlustabzug durch Erben

Unternehmer und Freiberufler

1. Nicht-Arbeitnehmer können Arbeitnehmerstatus durch bloße Bezeichnung als „Angestellte“ erlangen
2. Zu den Anforderungen an die Anhörung im Rahmen einer Verdachtskündigung
3. Widerruf der Bestellung als Steuerberater wegen Überschuldung
4. Neue Muster-Widerrufsbelehrungen für Verbrauchergeschäfte
5. Zulässigkeit eines Auflösungsantrages im Arbeitsgerichtsprozess
6. Umsatzsteuerfreiheit von Gutachten und Sachverständigentätigkeiten durch Ärzte
7. Ausfall eines Arbeitnehmerdarlehens – hopp oder top
8. AfA im Jahr der Aufhebung des Kaufvertrags über Gewerbeinheit
9. Überführung eines Einzelunternehmens in Betriebsaufspaltung
10. Höhe der GrESt bei Erwerb eines Erbaurechtes
11. Mindestbemessungsgrundlage auch bei Vorsteuerabzug
12. Kreditvermittlung – BFH folgt EuGH
13. Geschäftsveräußerung bei Übertragung von Miteigentumsanteilen
14. Vertrauensschutz bei gefälschten Ausfuhrpapieren?
15. Steuerverschärfende Regelungen 2004 verfassungsgemäß?
16. Umsatzsteuerliche Organschaft – unabhängig vom Aktiengesetz

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Versicherungspflicht des Limited-Directors
2. Zulässigkeit betriebsbedingter Kündigungen bei „Umwandlung“ von Arbeitnehmern in Subunternehmer

3. Drei-Wochen-Frist für Klage gegen Kündigung gilt nur für die Kündigung durch den Arbeitgeber
4. Gewinnrealisierung bei Inkassotätigkeit
5. Bestimmungen bei der Auslegung eines Gesellschaftsvertrages
6. Haftung für Lohnsteuer im Krisenfall
7. Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen nach dem AltTZG
8. Veräußerung einer Option auf Erwerb eines GmbH-Anteils
9. Aufstockung nach Umwandlung – Schätzung der Restnutzungsdauer
10. Keine Wertansatzprüfung bei Anteilseinbringung
11. Vorsteuerabzug bei Beteiligungsbesitz

Privatbereich

1. Spendenabzug aus Promi-Quizshow?

Kernproblem

Schießen sie doch wie Pilze aus dem Boden, die Quizshows, in denen B- oder C-Promis uneigennützig ihre Spielgewinne an gemeinnützige Organisationen verteilen. Soweit so gut. Aber wer kommt später auf die Idee, für diese Gewinne einen steuerlichen Spendenabzug zu beantragen? So zumindest ein Schauspielers und Produzent vor dem FG Hamburg. Dieser hatte an 2 Produktionstagen einer Promi-Quizshow teilgenommen, ein Honorar von je 1.000 EUR erhalten und insgesamt Siebtpremien von 21.000 EUR „gespendet“. Nach dem Erhalt einer auf ihn lautenden Spendenbescheinigung wurde der Abzug vom Finanzamt gewährt. Nach einer späteren Betriebsprüfung beim Fernsehsender wurde der Abzug wieder rückgängig gemacht. Durch die Prüfung sei festgestellt worden, dass der Spendenempfänger zumeist bereits vor der Sendung festgestanden habe. Der Ratespielsieger sei deswegen durch die direkt durch die Produktionsfirma gezahlte Spende wirtschaftlich nicht belastet, so dass Spender im steuerlichen Sinne nicht der gewinnende Kandidat, sondern das Produktionsunternehmen bzw. der Sender gewesen sei. Der Promi allerdings wollte nur von einer moralischen Spendenverpflichtung wissen.

Bisherige Rechtsprechung

Persönlich abzugsberechtigt ist der durch die Zahlung wirtschaftlich Belastete. Zahlungen Dritter sind nur dann als eigene Sonderausgaben anzusehen, wenn sie den Steuerpflichtigen selbst belasten. Der zugewendete Betrag muss sich in dem geldwerten Vermögen des Steuerpflichtigen befinden und von dort abfließen. Bei einem uneingeschränkt zustehenden Anspruch auf Auszahlung eines Geldbetrages kann auch Zahlungsanweisung oder Vorausabtretung zugunsten eines Spendenempfängers ausreichen. So sieht es zumindest auch der BFH bei einem Arbeitnehmer, der gegenüber dem Arbeitgeber auf einen Teil seines Gehaltes verzichtet hatte. Soweit der Gehaltsverzicht mit Verwendungsaufgaben hinsichtlich der freiwerdenden Mittel verbunden ist, werden diese Mittel dem Arbeitnehmer gleichwohl als Arbeitslohn zugerechnet.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG muss im Fall der Zuwendung eines Spielgewinns dieser zunächst vom Steuerpflichtigen so vereinnahmt worden sein, dass ein frei verfügbarer Vermögenszuwachs bei ihm eingetreten ist. Nur wenn bei ihm zuvor ein Vermögenszuwachs erfolgt ist, wird der „Gewinner“ durch eine Weiterleitung des Spielgewinns als Spende in seiner eigenen Person wirtschaftlich belastet und seine steuerliche Leistungsfähigkeit dadurch gemindert. Die Möglichkeit, den Empfänger einer Zuwendung aus fremdem Vermögen zu bestimmen oder auf die Höhe einer Zuwendung Einfluss zu nehmen – etwa

durch die richtige Beantwortung von Quizfragen – genügt hierfür noch nicht, weil eine derartige Möglichkeit jedenfalls nicht den Vermögenswert der Zuwendung selbst hat. Weil die vorgelegten Verträge nur die Wahl des Spendenempfängers vorsahen, konnte kein Spendenabzug beim Promi gewährt werden.

Konsequenz

Das FG Köln drückt es in einem ähnlich gelagerten Fall so aus: Man unterstelle, dass ein Teilnehmer an einer derartigen Spielshow vernünftigerweise nicht davon ausgehen kann, dass er den Spielgewinn zu seiner eigenen freien Verfügung bekäme und es anschließend von seiner Freigiebigkeit abhinge, ob der gewonnene Betrag der begünstigten gemeinnützigen Einrichtung überwiesen wird oder ob er ihn – zu welchem späteren Verwendungszweck auch immer – für sich behalten kann. Es könne zudem ernstlich nicht als rechtlich ausschlaggebend angesehen werden kann, welche Worte der Spielleiter bei der später gesendeten Aufzeichnung des Gewinnspiels gegenüber dem Kandidaten verwendet, mag auch beim unkritischen Fernsehzuschauer der Eindruck entstehen, die Kandidaten selbst hätten großzügig auf ihren Spielgewinn zugunsten einer gemeinnützigen Organisation verzichtet.

2. Disziplinarrechtliche Folgen bei Steuerhinterziehung durch Beamte

Kernproblem

Wird gegen einen Beamten ein Strafverfahren eingeleitet, ist jede Strafverfolgungsbehörde verpflichtet, dem Dienstvorgesetzten des Beamten darüber Informationen zu übermitteln. Nur wenn ein Verfahren eingestellt wird, muss die übermittelnde Behörde überprüfen, ob die fraglichen Informationen für den Dienstvorgesetzten notwendig sind, damit dieser gegebenenfalls dienstrechtliche Maßnahmen ergreifen kann. Wird ein Steuerstrafverfahren wegen Einreichung einer Selbstanzeige eingestellt, können diese Informationen dennoch an den Vorgesetzten weitergegeben werden.

Sachverhalt

Die Beamtin war für die Bundesfinanzverwaltung tätig. Die mit ihrer Nebentätigkeit erzielten Einkünfte gab sie in ihren Steuererklärungen nur zum Teil an. Erst aufgrund einer Nachfrage des Finanzamts reichte sie eine Selbstanzeige ein und bezahlte die hinterzogenen Steuern nach. Das gegen die Beamtin eingeleitete Strafverfahren wurde für einen Teil der Jahre aufgrund eingetretener Strafverfolgungsverjährung und für den anderen Teil wegen der eingereichten Selbstanzeige eingestellt. Allerdings teilte ihr das Finanzamt mit, ihren Vorgesetzten über die Steuerhinterziehung informieren zu wollen. Die Beamtin beantragte dagegen eine einstweilige Anordnung.

Entscheidung

Nachdem das Finanzgericht dem Antrag zunächst stattgegeben und dem Finanzamt die Weitergabe der Informationen untersagt hatte, ließ der Bundesfinanzhof die Weitergabe der Informationen zu. Das Finanzamt darf den Dienstvorgesetzten auch dann informieren, wenn das Steuerstrafverfahren gegen die Beamtin eingestellt wurde. Für die Informationsweitergabe ist die bestehende Möglichkeit ausreichend, dass die begangene Steuerhinterziehung dienstrechtlich relevant sein könnte. Das Steuergeheimnis wird in solchen Fällen ausgehebelt.

Konsequenz

Eine wirksame Selbstanzeige bewahrt zwar vor strafrechtlicher Ahndung. Durch die Einstellung des Steuerstrafverfahrens wird jedoch nicht automatisch ein disziplinarrechtlicher „Persilschein“ ausgestellt, so dass jedem Beamten anwaltliche Beratung empfohlen wird.

3. BFH: Auch abgekürzter Vertragsweg führt zu Werbungskosten

Kernproblem

Der unbedarfte Steuerbürger ist geneigt, es bei formellen steuerlichen Voraussetzungen nicht immer so genau zu nehmen. Im Umsatzsteuerrecht kann z. B. ein falscher Rechnungsadressat schnell zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen. Im Ertragsteuerrecht und der Beurteilung von Werbungskosten oder Betriebsausgaben gilt aber das Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit. Es gilt: Ist der Steuerpflichtige mit den Aufwendungen belastet oder nicht. So kann ein falscher Rechnungsadressat oder die Zahlung Dritter schon einmal unschädlich sein, wenn es sich um die eigenen Aufwendungen handelt und diese mit der eigenen Einkunftsart in Verbindung stehen. Nichtsdestotrotz lenkt es die Aufmerksamkeit

der Finanzverwaltung auf sich. Diese behauptet dann nämlich: Es liegt Drittaufwand vor, der bei der Ermittlung des eigenen zu versteuernden Einkommens ohne Auswirkung bleibt. So geschehen in einem typischen Fall von Unbedarftheit: Eltern übertragen eine vermietete Wohnung an ihren Sohn. Jahre später stirbt die langjährige Mieterin und die Eltern kümmern sich vor erneuter Vermietung um die Renovierung. Nicht nur, dass die Mutter alle Werkverträge persönlich mit den Handwerkern abschließt. Nein, es werden auch alle Rechnungen auf Mutter oder Vater ausgestellt. Alle Rechnungen zahlt die Mutter. Dass dies bei Abgabe der Steuererklärung des Sohnes zu Rückfragen und späterer Ablehnung führt, wundert nicht. Aber wie sieht es der BFH?

Bisherige Rechtsprechung

Bereits im Jahr 2006 hatte der BFH in einem ähnlichen Streitfall dem Steuerpflichtigen Recht zugesprochen und dem Abzug als eigenen Aufwand zugestimmt. Die Finanzverwaltung sieht das weiterhin anders: Ein solcher Ansatz verstoße dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit, weil danach nicht mehr die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern des Dritten maßgebend sei. Das Urteil des BFH wurde mit einem Nichtanwendungserlass belegt.

Entscheidung

Der BFH bestätigt seine bisherige Rechtsprechung. Dem Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit sei Rechnung getragen worden. Denn der Dritte (= Mutter) wende nach dem Zuwendungsgedanken dem Steuerpflichtigen (= Sohn) Geld zu, indem er den in dessen Interesse geleisteten Betrag nicht zurückfordert und so das Vermögen des Sohnes vermehrt. Der Sohn bestreitet mit dem derart zugewandten Betrag eigenen Aufwand; seine Leistungsfähigkeit ist dadurch gemindert. Folgerichtig überträgt die Mutter keinen Aufwand auf den Sohn, den dieser dann als Drittaufwand geltend macht. Der Aufwand der Mutter aufgrund des mit dem Handwerker geschlossenen Werkvertrags liegt allein in ihrer Zuwendung an den Sohn und ist mithin durch das Valutaverhältnis begründet. Der Sohn macht danach eigenen Aufwand und keinen Drittaufwand (Aufwand des Dritten) geltend.

Konsequenz

Die Finanzverwaltung dürfte bei Beibehalten ihrer Auffassung Schiffbruch erleiden, wie die erneute Entscheidung gegen die Annahme des Drittaufwands zeigt. Bei größeren Aufwendungen und in anderen Einzelfällen (z. B. verbrauchten Freibeträgen) sollte jedoch eine schenkungsteuerliche Beurteilung des Sachverhalts nicht vergessen werden.

4. BFH: Keine typisierte Einkünfteerzielungsabsicht bei Grundbesitzverpachtung

Kernproblem

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wer sein Grundstück in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erzielen. Ansonsten wird steuerlich „Liebhaberei“ unterstellt, auch wenn die Liebe dabei häufig zu kurz kommt. Weil man hier nicht in den Kopf eines jeden Steuerpflichtigen hineinschauen kann, wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit die Einkünfteerzielungsabsicht unterstellt (typisiert) und muss deshalb tatsächlich nicht überprüft werden. Erfreulicherweise hält sich auch die Finanzverwaltung an diese Rechtsprechung, so dass in der Praxis die Großzahl aller Vermietungsfälle trotz erheblicher Anfangsverluste unbeanstandet in die Veranlagung eingeht. Muss wegen irgendwelcher Besonderheiten (nachzulesen in einem BMF-Schreiben) eine drohende Liebhaberei widerlegt werden, ist eine Prognoserechnung zu erstellen, die üblicherweise einen Zeitraum von 30 Jahren beinhaltet und dann mit einem positiven Ergebnis enden sollte. Ob eine Ausnahme von der Regel auch bei der Verpachtung eines unbebauten Grundstücks von fast 79 ha an eine landwirtschaftliche Produktions-GmbH gegeben ist, hatte der BFH jüngst zu entscheiden. Hier konnte nach einer vom FG verlangten Prognose erst nach 81 Jahren ein positives Ergebnis erwartet werden.

Bisherige Rechtsprechung

Die Typisierung gilt nach früherer Auffassung des BFH nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz. Die Verpachtung unbebauten Grundbesitzes ist unabhängig von der Finanzierung nicht schon vom Grundsatz her mit Verlusten behaftet und bildet keine Grundlage für die typisierende Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht. Anders als bei bebauten Grundstücken, die von Anfang an mit

Gebäudeabschreibungen belastet sind, kommt es zu keiner durch eine spätere Veräußerung nicht kompensierbaren Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzung.

Entscheidung

Der BFH bleibt dabei, dass die Typisierung nicht gilt und eine Prognose durchzuführen ist. Entgegen der Revision gilt der Prognosezeitraum von dreißig Jahren auch, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht bei unbebauten Grundstücken geprüft werden muss. Zwar hatte der BFH diesen Zeitraum für die Vermietung von Ferienwohnungen und damit für bebaute Grundstücke entwickelt. Allerdings kommt es bei der Vermietung von Gebäuden ebenso wenig wie bei der Verpachtung von unbebauten Grundstücken auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit der Immobilie an, sondern auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung, die der BFH typisierend mit 30 Jahren zugrunde legt.

Konsequenz

Leider differenziert der BFH hier zur Behandlung von der auf dem Grund und Boden betriebenen Land- und Forstwirtschaft. Wenn auch umstritten, hat der BFH bei der Forstwirtschaft wiederholt entschieden, dass für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht der gesamte Zeitraum von der Anpflanzung bis zur Holzernte zu betrachten ist, der häufig um 100 Jahre beträgt, und dass es der Einkünfteerzielungsabsicht eines Eigentümers nicht entgegensteht, wenn die Holzernte nicht schon während seiner Besitzzeit, sondern erst in späterer Zeit anfällt.

5. Preisgelder aus Fernsehshows können steuerpflichtig sein

Kernproblem

Die Gewinne der Quizkandidaten bei Günther Jauch & Co. sind nicht einkommensteuerpflichtig. Gewinne aus Fernsehshows, die über mehrere Wochen gedreht und ausgestrahlt werden, müssen dagegen von den Kandidaten versteuert werden.

Sachverhalt

Die Klägerin nahm an einer Dating-Show teil. Ihr „zukünftiger Ehemann“ und seine Familie, allesamt Schauspieler, wurden angewiesen, sich der Kandidatin und ihrer Familie gegenüber so peinlich wie möglich zu verhalten. Für insgesamt 12 Drehtage wurden ihr 9.000 EUR Teilnahmevergütung ausgezahlt. Außerdem wurden ihr 250.000 EUR Preisgeld versprochen, für den Fall, dass sie ihre nicht eingeweihte Familie bis zum Ende der Showserie davon überzeugen konnte, zur Hochzeit zu erscheinen. Ihre Familie sollte dann ebenfalls 250.000 EUR Preisgeld erhalten. Die insgesamt 509.000 EUR setzte das Finanzamt bei der Kandidatin als steuerpflichtige Einnahme an.

Entscheidung

Das Finanzgericht in Schleswig-Holstein entschied, dass die Kandidatin die 250.000 EUR, die vertraglich ihren Eltern zustanden, nicht versteuern musste. Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgericht aber darin, dass die Kandidatin mit ihrer Teilnahme an der Fernsehshow eine schauspielerische Leistung gegenüber dem Fernsehsender erbracht hat. Als Gegenleistung dafür erhielt sie nicht nur die 9.000 EUR Tagespauschale, sondern auch das Preisgeld von 250.000 EUR. Damit waren bei der Klägerin Einnahmen in Höhe von 259.000 EUR zu versteuern.

Konsequenz

Wer wird also Millionär, ohne das Finanzamt an der Million beteiligen zu müssen? Die Kandidaten, die die Quizshowteilnahme nicht zu ihrem Beruf gemacht haben, können nach wie vor ihren Gewinn steuerfrei mit nach Hause nehmen. Die Kandidaten, die – beflügelt durch die Aussicht auf einen späteren Gewinn – ihre schauspielerischen Fähigkeiten vor der Kamera ausleben, müssen damit rechnen, dass der Gewinn als Einnahme versteuert wird.

6. Vorsteuerabzug für private Energieerzeuger

Einführung

Angesichts drastisch steigender Energiepreise gehen immer mehr Verbraucher dazu über, selbst Energie zu erzeugen (Strom, Wärme). Dabei gilt es, neben der Beachtung der Wirtschaftlichkeit der Anlage auch die steuerlichen Möglichkeiten voll auszuschöpfen. Aufgrund des regelmäßigen hohen Investitionsvo-

lumens ist es für den Investor insbesondere bedeutsam, ob er die Vorsteuer aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Anlage geltend machen kann.

Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Karlsruhe stellt in einer aktuellen Verfügung die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug dar. Daneben wird auch die umsatzsteuerliche Behandlung in den folgenden Jahren bis zur Beendigung der Tätigkeit erläutert. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug sind vor allem: regelmäßige, nicht nur gelegentliche, Lieferung der erzeugten Energie an Dritte (z. B. Einspeisung ins allgemeine Stromnetz), mindestens 10 %ige Nutzung für vorgenannte unternehmerische Zwecke, Zuordnung der Anlage zum Unternehmensvermögen, ordentliche Rechnung i. S. des UStG über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Die Lieferung der Energie als auch die Verwendung für den privaten Verbrauch unterliegen in der Folgezeit im Regelfall der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer auf den privaten Verbrauch wird dabei auf Basis der Selbstkosten ermittelt. Erfolgt später eine Veräußerung des Grundstücks, so kann eine Korrektur der ursprünglich gezogenen Vorsteuer in Betracht kommen.

Konsequenz

Die Verfügung bietet einen guten Einstieg in das Thema. Aufgrund der Komplexität der steuerlich zu beachtenden Regelungen ist jedem potentiellen Investor dennoch zu raten, einen steuerlichen Berater schon in der Phase der Planung der Anlage hinzuzuziehen.

7. Eigenheimzulage auch für Auslandsimmobilien

Kernproblem

Europa wächst zusammen – ein selbstgenutztes Grundstück im Ausland ist keine Seltenheit mehr. In einem weiteren Antidiskriminierungsurteil hat der Europäische Gerichtshof im Januar entschieden, dass Eigenheimzulage auch für Grundbesitz im europäischen Ausland gewährt werden musste. Die deutsche Finanzverwaltung wendet dieses Urteil nun auf alle offenen Fälle an.

Rechtslage

Wer einen Wohnsitz in Deutschland hat oder sich überwiegend in Deutschland aufhält, kann einen Antrag auf Eigenheimzulage stellen. Die Eigenheimzulage wird allerdings nur noch für Häuser gewährt, die vor dem 1.1.2006 gekauft wurden oder mit deren Herstellung vor dem 1.1.2006 begonnen wurde. Die Finanzverwaltung gewährt nun die Eigenheimzulage auch für im Ausland gelegene Häuser und Wohnungen. Wenn es sich um eine Ferien- oder Wochenendwohnung handelt, gelten nach wie vor besondere Vorschriften. Diese Wohnungen sind nur begünstigt, wenn sie aufgrund behördlicher Genehmigung dauernd genutzt werden dürfen.

Konsequenz

Die Finanzverwaltung wird den Einsprüchen gegen die Ablehnung der Eigenheimzulage bei Auslandsobjekten jetzt abhelfen. Gleichzeitig sollten die gesetzestreuen Bürger, die bisher keine Eigenheimzulage für Objekte in der EU, in Island oder Norwegen beantragt hatten, prüfen, ob sie noch einen Antrag stellen können. Bis Ende 2008 kann Eigenheimzulage noch für Häuser beantragt werden, die im Jahr 2001 gekauft oder fertig gestellt und bezogen wurden. Für Objekte, die zwischen 1996 und 2001 gekauft oder fertig gestellt wurden, können gegebenenfalls einzelne Jahre des Förderzeitraums durch einen Antrag „gerettet“ werden.

8. Großer Senat des BFH entscheidet: Kein Verlustabzug durch Erben

Kernproblem

Der Erbe konnte bisher einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustvortrag nach dem EStG zur Minderung seiner eigenen Einkommensteuer geltend machen. Dies entsprach einer rund 45 Jahre währenden höchststrichterlichen Rechtsprechung und entsprechenden Praxis der Finanzverwaltung. Der zuletzt mit der Sache befasste XI. Senat des BFH hatte in einem Vorlagebeschluss die Auffassung vertreten, dass der Verlustabzug entgegen der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht vererblich sei. Hintergrund ist ein Rechtsstreit, in dem ein Landwirt und Hoferbe im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer den Abzug des von seinem verstorbenen Vater nicht ausgenutzten Verlustvortrags begehrt hatte. Der Große Senat des BFH musste jetzt entscheiden.

Entscheidung

Der Große Senat beseitigt die Vererblichkeit des Verlustvortrags. Der Übergang des vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustvortrags auf den Erben könne weder auf zivilrechtliche noch auf steuerrechtliche Vorschriften und Prinzipien gestützt werden. Die Einkommensteuer sei eine Personensteuer. Sie erfasse die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Personen und werde daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Hiermit sei es unvereinbar, die beim Erblasser nicht verbrauchten Verlustvorträge auf den Erben zu übertragen. Aus Gründen des Vertrauensschutzes ist die neue, für die Steuerbürger ungünstigere Rechtsprechung allerdings erst in solchen Erbfällen anzuwenden, die nach Veröffentlichung des Beschlusses eintreten werden.

Konsequenz

Der Große Senat hält aufgrund des Rechtsstaatsprinzips eine vertrauensschützende Übergangsregelung für notwendig. Die neue Rechtsprechung, mit der sich die jahrzehntelang bestehende Rechtslage – vergleichbar einer Gesetzesänderung – faktisch ändere, sei daher erst mit Wirkung für die Zukunft anzuwenden. Des Weiteren weist er darauf hin, dass die von ihm ausnahmsweise getroffene enge Übergangsregelung keinen abschließenden Charakter besitzt. Der Finanzverwaltung bleibt es deshalb unbenommen, einen weitergehenden typisierenden Vertrauensschutz durch abweichende Steuerfestsetzung oder Steuererlass zu gewähren. Gleiches soll in seltenen und extrem gelagerten Konstellationen im Einzelfall gelten.

Unternehmer und Freiberufler

1. Nicht-Arbeitnehmer können Arbeitnehmerstatus durch bloße Bezeichnung als „Angestellte“ erlangen

Kernfrage/Rechtslage

Grundsätzlich ist Arbeitnehmer, wer auf der Grundlage eines zwischen ihm und dem Arbeitgeber bestehenden Arbeitsvertrages (gegen Entgelt) eingegliedert in den Organisations- und Betriebsablauf des Arbeitsgebers nach dessen Weisung und für dessen Rechnung tätig wird. Regelmäßig werden damit sämtliche Personengruppen, die für einen Unternehmer tätig werden, vom Arbeitnehmerbegriff umfasst. Es sind aber auch Konstellationen denkbar und gängig, in denen jemand trotz weitestgehender Erfüllung der vorstehenden Definition nicht als Arbeitnehmer für einen anderen tätig wird. Die deutlichsten Beispiele hierfür sind wohl der Freie Mitarbeiter und der Leiharbeitnehmer. Das Arbeitsrecht kennt unabhängig von der vorstehenden Definition die sogenannte Statusvereinbarung, mit der die Parteien klarstellen können, welche Art der arbeitsrechtlichen Rechtsbeziehung zwischen ihnen besteht. Das Landesarbeitsgericht Nürnberg hatte in einer jüngeren Entscheidung über die Anforderungen und die Wirksamkeit einer solchen Statusvereinbarung zu befinden.

Entscheidung

Die Parteien hatten im Rahmen einer Zahlungsklage darüber gestritten, ob der Kläger Arbeitnehmer gewesen ist. Wohl unstreitig war der Kläger damit zunächst nicht als Arbeitnehmer für den Anderen tätig geworden. Der Kläger konnte aber geltend machen, dass der Beklagte gegenüber einer Behörde geäußert hatte, der Kläger „sei in hauptberuflicher Tätigkeit bei ihm angestellt“. Hiermit begründete er seine Arbeitnehmerstellung und bekam vom Gericht Recht. Denn, so das Gericht, Arbeitgebern stünde es frei auch solchen Personen den Arbeitnehmerstatus zuzusprechen, die eigentlich keine Arbeitnehmer sind. Eine solche Statusvereinbarung, die zugunsten des Arbeitnehmers immer zulässig sei, könne außerdem auch durch Erklärung gegenüber Dritten zustande kommen. Nur eine Statusvereinbarung, die zu Lasten des Arbeitnehmers dessen Arbeitnehmerstellung verneine, sei unwirksam.

Konsequenz

Die Entscheidung birgt insbesondere deshalb erhebliche Brisanz, weil die Statusvereinbarung durch Erklärung gegenüber einem Dritten zustande kommen kann. Der Arbeitgeber wird in jedem Einzelfall, in dem er einem eigentlichen Nicht-Arbeitnehmer etwas bescheinigt, überprüfen müssen, ob er damit nicht

die Arbeitnehmerstellung bescheinigt. Die größte Gefahr besteht dann darin, dass der Arbeitnehmer auf Weiterbeschäftigung klagt.

2. Zu den Anforderungen an die Anhörung im Rahmen einer Verdachtskündigung

Kernfrage/Rechtslage

Die fristlose Kündigung eines Arbeitsverhältnisses ist nicht erst bei nachgewiesener Straftat des Arbeitnehmers zu Lasten des Arbeitgebers, sondern bereits dann zulässig, wenn der schwerwiegende Verdacht besteht, dass der Arbeitnehmer eine Straftat oder eine besonders schwerwiegende Pflichtverletzung begangen hat, sogenannte Verdachtskündigung. Wirksamkeitsvoraussetzung der Verdachtskündigung ist, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmer vor Ausspruch der Kündigung zu den bestehenden Verdachtsmomenten angehört haben muss. Dabei muss der Arbeitnehmer im Rahmen der Anhörung ausreichend Gelegenheit haben, sich zu den gegen ihn vorliegenden Verdachtsmomenten zu äußern. Das Bundesarbeitsgericht hatte in einer jüngeren Entscheidung über die inhaltlichen Anforderungen an die Anhörung des Arbeitnehmers bei Verdachtskündigungen zu urteilen.

Entscheidung

Dem Kläger wurde vorgeworfen, in elf Fällen Fahrzeuge von Kollegen beschädigt zu haben, die sich ihm gegenüber kritisch geäußert hatten. Der Kläger war von den betroffenen Kollegen zunächst identifiziert worden, war aber später im Strafprozess wegen letzter kleiner Zweifel an seiner Täterschaft freigesprochen worden. Nachdem dem Arbeitgeber die Ermittlungsakte der Staatsanwaltschaft bekannt geworden war, teilte er dem Arbeitnehmer mit, dass er beabsichtige, den Arbeitnehmer fristlos zu entlassen und gab ihm im Rahmen einer Anhörung Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Arbeitnehmer, bei dem zuvor bereits eine Durchsuchung wegen dieser Sache stattgefunden hatte, äußerte sich gegenüber dem Arbeitgeber nicht, erhob aber gegen die im Anschluss ergangene fristlose Kündigung Kündigungsschutzklage, in der er insbesondere einwandte, er habe keine Gelegenheit gehabt, die Ermittlungsakte einzusehen. Das Bundesarbeitsgericht urteilte nunmehr zu Lasten des Arbeitnehmers. Das Gericht führte aus, die Anhörung habe ihm ausreichend Gelegenheit gegeben, sich zur Sache zu äußern, nachdem ihm die Tatvorwürfe und weiteren Umstände der Sache hinreichend bekannt gewesen seien. Die Ermittlungsakte der Staatsanwaltschaft habe er hierzu nicht gebraucht.

Konsequenz

Die Entscheidung relativiert die Anforderungen, die an die Anhörung im Rahmen einer Verdachtskündigung zu stellen sind. Ungeachtet der Entscheidung muss aber gelten, dass die Anhörung nur dann unter „erleichterten“ Bedingungen erfolgen kann, wenn nachweisbar ist, dass der betroffene Arbeitnehmer von den gegen ihn gerichteten Vorwürfen weiß. Grundsätzlich gilt, die Wirksamkeit der Verdachtskündigung ist nicht von einer späteren Verurteilung abhängig.

3. Widerruf der Bestellung als Steuerberater wegen Überschuldung

Kernproblem

Die Bestellung eines Steuerberaters, der im Schuldnerverzeichnis eingetragen ist, ist grundsätzlich auch dann zu widerrufen, wenn er seinen Beruf als Angestellter einer Steuerberatungsgesellschaft ausübt.

Sachverhalt

Der Kläger ist Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft, für die er Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt hat. Nachdem die beklagte Steuerberaterkammer erfahren hatte, dass der Kläger im Januar 2003 vor dem Amtsgericht die eidesstattliche Versicherung abgegeben hatte und in das Schuldnerverzeichnis eingetragen worden war, widerrief sie seine Bestellung als Steuerberater. Das Finanzgericht wies die hiergegen erhobene Klage ab, die Revision des Klägers blieb erfolglos.

Entscheidung

Nach dem Berufsrecht der Steuerberater ist die Bestellung zu widerrufen, wenn der Steuerberater in Vermögensverfall gerät, was in der Regel anzunehmen ist, wenn ein Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet oder er in das Schuldnerverzeichnis eingetragen worden ist. Nur ausnahmsweise kann von einem Widerruf abgesehen werden, wenn die zu vermutende Gefährdung der Interessen der Auf-

traggeber des Steuerberaters im konkreten Fall ausgeschlossen werden kann. Der Kläger hatte geltend gemacht, dass eine Gefährdung der Auftraggeber-Interessen ausgeschlossen sei, weil er sich als Angestellter besonderen arbeitsvertraglichen Restriktionen unterworfen habe, wonach er keinen Zugriff auf Fremdgelder habe und Mandate für eigene Rechnung nicht übernehmen dürfe. Der BFH entschied dagegen, dass im Einzelfall bestehende arbeitsvertragliche Beschränkungen des angestellten Steuerberaters im Hinblick auf Treuhänder- oder Verwaltungsbefugnisse über Gelder oder sonstige Vermögenswerte der Mandanten nur dann geeignet sein können, den Entlastungsbeweis zu erbringen, wenn ihre Einhaltung vom Arbeitgeber wirksam kontrolliert werden kann. Im Streitfall war dies nicht der Fall, da der Kläger Geschäftsführer der Steuerberatungsgesellschaft und somit den übrigen Angestellten gegenüber weisungsbefugt war.

Konsequenz

Bei der Entscheidung über den Widerruf der Bestellung als Steuerberater ist eine konkrete Gefährdung von Auftraggeber-Interessen nicht auszuschließen, wenn sich der betroffene Steuerberater in sonstigen geschäftlichen oder auch eigenen Angelegenheiten als unzuverlässig erwiesen hat und sich an gesetzliche Vorgaben nicht hält, weshalb im Rahmen der Gesamtabwägung insbesondere die Verletzung steuerlicher Pflichten zu seinen Ungunsten zu berücksichtigen sind.

4. Neue Muster-Widerrufsbelehrungen für Verbrauchergeschäfte

Kernfrage/Rechtslage

In Abhängigkeit davon, wie ein Vertrag zustande kommt, sieht das Gesetz besondere den Verbraucher schützende Regelungen vor. Dies gilt insbesondere bei Verträgen, die an der Haustür geschlossen werden, oder bei Verträgen, die über das Internet zustande kommen. Kern des Verbraucherschutzes ist das Widerrufsrecht des Verbrauchers. Dieses sieht vor, dass der Käufer den Vertrag binnen einer gewissen Frist wieder rückgängig machen kann. Zentrales Problem für den gewerblichen Verkäufer ist, dass die Widerrufsfrist von zwei Wochen erst dann zu laufen beginnt und überhaupt ablaufen kann, wenn der Käufer ordnungsgemäß in Textform über sein Widerrufsrecht aufgeklärt worden ist. Insbesondere die zutreffende Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben an diese Widerrufsbelehrung war häufiger Streitpunkt in Auseinandersetzungen über das Rücktrittsrecht. Deshalb hatte der Gesetzgeber den Verkäufern im Wege einer Rechtsverordnung ein Muster für eine den gesetzlichen Vorgaben entsprechende Widerrufsbelehrung zur Verfügung gestellt. Allerdings hatten diverse Gerichte in der Vergangenheit diese Muster-Widerrufsbelehrung für unwirksam erachtet, so dass sich der Gesetzgeber zur erneuten Überarbeitung gezwungen sah.

Die neue Muster-Widerrufbelehrung

Mit Wirkung ab dem 1. Oktober 2008 werden die bisherigen vom Gesetzgeber angebotenen Muster für Widerrufsbelehrungen geändert. Die Änderungen sollen nach Auffassung des Gesetzgebers alle bisherigen von Gerichten geäußerten Bedenken gegen die derzeitigen Muster umfassen. Die Neuregelung soll insbesondere den verstärkt auftretenden Abmahnungen den Boden entziehen, die Unternehmen erfahren, die bei sogenannten Fernabsatzverträgen die Musterbelehrungen verwenden. In einem zweiten Schritt hat der Gesetzgeber außerdem angekündigt, die Regelungen zu den Musterbelehrungen in Gesetzesform umzusetzen.

Konsequenz

Unternehmen, die Verträge in Situationen schließen, für die den Verbrauchern Widerrufsrechte einzuräumen sind, sind dringend gehalten, die von ihnen verwendete Widerrufsbelehrung zu überprüfen; insbesondere weil eine unwirksame Widerrufsbelehrung zu einer wettbewerbsrechtlichen Abmahnung führen kann.

5. Zulässigkeit eines Auflösungsantrages im Arbeitsgerichtsprozess

Kernfrage/Rechtslage

Unabhängig vom Ausgang des Rechtsstreites über die Wirksamkeit jedweder Art der Kündigung eines Arbeitsverhältnisses, sieht das Kündigungsschutzgesetz vor, dass das Gericht auf Antrag einer der Parteien über die Frage der Auflösung des Arbeitsverhältnisses und die Höhe einer zu zahlenden Abfindung

selbstständig entscheiden kann. Dieser sogenannte Auflösungsantrag ist dann zulässig und begründet, wenn sich im Laufe des Prozesses zeigt, dass einer der Parteien die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zumutbar ist. Regelmäßig wird der Auflösungsantrag vom Arbeitnehmer gestellt, der damit auf ein nach seiner Auffassung schikanöses Verhalten des Arbeitgebers reagiert. Das Landesarbeitsgericht Rheinland-Pfalz hatte in einer nunmehr bekannt gewordenen Sache darüber zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen ein Auflösungsantrag zulässig und begründet sein kann.

Entscheidung

Im Rahmen eines Kündigungsschutzprozesses hatte der Prozessbevollmächtigte des Arbeitgebers in mehreren Terminen immer wieder geäußert, der Arbeitnehmer „habe ohnehin beim Arbeitgeber keine Chance mehr“. Daraufhin stellte der Arbeitnehmer neben seinem Klageantrag, die Kündigung des Arbeitgebers sei unzulässig gewesen, den Auflösungsantrag verbunden mit dem Antrag auf Festsetzung der Abfindung durch das Gericht. Das Landesarbeitsgericht gab dem Kläger Recht. Unabhängig davon, dass bereits die mit der ursprünglichen Klage angegriffene Kündigung unwirksam gewesen sei, sei das Arbeitsverhältnis auch aufzulösen und dem Kläger eine Abfindung zuzuerkennen gewesen. Denn aufgrund der Äußerungen des Prozessbevollmächtigten des Arbeitgebers müsse der Arbeitnehmer befürchten, dass er in der Zukunft nicht mehr korrekt behandelt werde.

Konsequenz

Das Gefahrenpotential der Entscheidung für Arbeitgeber ist nicht zu unterschätzen. Gerade in der Situation der mündlichen Verhandlung ist der Arbeitgeber schnell hingerissen, sich in der Nähe der Entscheidung zu äußern. Die Gefahr, die sich eröffnet, ist, dass die Abfindung, sollte das Gericht den Auflösungsantrag begründet erachten, nicht mehr verhandelt werden kann, sondern vom Gericht festgelegt wird, und zwar zulässigerweise über den gesetzlichen Abfindungsanspruch hinaus.

6. Umsatzsteuerfreiheit von Gutachten und Sachverständigentätigkeiten durch Ärzte

Kernaussage

Eine Tätigkeit im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. Allerdings sind nicht alle Umsätze der Berufsgruppe steuerfrei, sondern nur Tätigkeiten, die zum Zwecke der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Heilberufliche Leistungen, bei denen ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht, sind dagegen nicht steuerfrei. Diese Grundsätze sind auch bei der Sachverständigentätigkeit und der Erstellung von Gutachten durch Ärzte und Ärztinnen anzuwenden. Die Umsätze sind steuerfrei, wenn das Hauptziel im Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit zu sehen ist. Steuerpflichtige Umsätze liegen dagegen vor, wenn das Gutachten der Entscheidungsfindung eines Dritten dient, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkung erzeugt.

Katalog der steuerpflichtigen Umsätze aus der Erstellung von Gutachten/Sachverständigentätigkeit durch Ärzte und Ärztinnen

Nicht steuerfrei sind z. B.:

- Gutachten über den Ursachenzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung.
- Gutachten über die Tatsache oder zur Klärung der Ursache des Todes.
- Alkohol- und Drogengutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit.
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse.
- Gutachten über die Berufstauglichkeit.
- Gutachten über die Minderung der Erwerbs-/Berufsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten und Schadensersatzprozessen.
- Gutachten/Zeugnisse über das Seh- und Hörvermögen.
- Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte über Schuld- und Handlungsfähigkeit von Personen zur Einweisung in psychiatrische Krankenhäuser oder Entziehungsanstalten.
- Prognosegutachten im Rahmen des Strafvollzugs.
- Pflegegutachten.

- Blutgruppenuntersuchungen und DNA-Analysen.
- Genehmigung zur Feuerbestattung.
- Sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen.

Katalog der steuerfreien Umsätze aus der Erstellung von Gutachten/Sachverständigentätigkeit durch Ärzte und Ärztinnen

Steuerfrei sind z. B.:

- Durchführung von Vorsorgeuntersuchungen.
- Alkohol- und Drogengutachten zum Zwecke der anschließenden Heilbehandlung.
- Körperliche Untersuchungen zur Verwahrfähigkeit.
- Durchführung der äußeren Leichenschau als letzte Maßnahme im Rahmen der Heilbehandlung.
- Gutachten für die gesetzliche Krankenversicherung.
- Leistungen zur Kontrolle von gespendetem Blut und Blutgruppenbestimmung.
- Erstellung und Befundung von Mammographien.

7. Ausfall eines Arbeitnehmerdarlehens – hopp oder top

Kernproblem

Der Würdigung der Veranlassung eines Arbeitnehmerdarlehens kann steuerlich höchst relevante Bedeutung zukommen. Mag dies im Fall der Zinsvereinnahmung von noch nicht allzu großer Bedeutung sein (mal von der Ausnutzung von Sparer-Freibeträgen abgesehen), ist im Fall des Darlehensausfalls der Schmerz groß. Gemildert werden könnte dieser durch den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Wird dagegen das Darlehen den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet, bleibt der Ausfall der Forderung (= des Kapitalstamms) steuerlich ohne Abzugsmöglichkeit. Ein vor dem BFH entschiedener Fall trug folgenden Sachverhalt: Ein Baustellenleiter erteilte dem Alleingesellschafter seiner Arbeitgeber-GmbH (Betriebsunternehmen) ein Darlehen über 50.000 DM. Der Alleingesellschafter war zugleich Eigentümer des Besitzunternehmens (Betriebsaufspaltung). Das normalverzinsliche Darlehen wurde auf das Privatkonto des Alleingesellschafters überwiesen, daraufhin nachweislich ein Betrag von 30.000 DM auf das GmbH-Konto weitertransferiert. Im folgenden Jahr wurde Insolvenz von Besitz- und Betriebsunternehmen beantragt, aber mangels Masse abgelehnt. Der Alleingesellschafter bestätigte dem Baustellenleiter, dass der komplette Darlehensbetrag betrieblich verwendet wurde. FA und FG wollten dies so nicht akzeptieren.

Bisherige Rechtsprechung

Dem EStG ist im Fall des Darlehensverlustes keine ausdrückliche Regelung zu entnehmen, wann ein Werbungskostenabzug im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit oder der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu prüfen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist für die Abgrenzung die Einkunftsart maßgebend, die im Vordergrund steht und die Beziehungen zu den anderen Einkünften verdrängt. Hierfür trägt der Arbeitnehmer die Feststellungslast. Indiz für Werbungskosten ist die Tatsache, dass der Arbeitnehmer das Risiko des Darlehensverlustes aus beruflichen Gründen bewusst auf sich genommen hat.

Entscheidung

Nach Auffassung des BFH wird die berufliche Veranlassung eines Darlehens nicht zwingend dadurch ausgeschlossen, dass der Darlehensvertrag mit dem alleinigen Gesellschafter- Geschäftsführer der Arbeitgeberin (GmbH) statt mit der insolvenzbedrohten GmbH geschlossen worden und die Darlehensvaluta an diesen geflossen ist. Maßgeblich sind der berufliche Veranlassungszusammenhang und der damit verbundene konkrete Verwendungszweck des Darlehens. Indiz für die Annahme beruflicher Gründe ist, dass ein Außenstehender (insbesondere eine Bank) mit Rücksicht auf die Gefährdung der Darlehensforderung das Darlehen nicht gewährt hätte. Kann dies bejaht werden, müssen laut BFH indes nicht stets berufliche Gründe angenommen werden. Ob im konkreten Einzelfall berufliche Gründe vorlagen, ist vielmehr durch Abwägung aller Umstände zu entscheiden. Neben dem formellen Adressat des Vertrages sah der BFH auch die normale Zinshöhe und den mangelnden Erfolg des Darlehens als nicht entscheidungserheblich an.

Konsequenz

Der BFH hat bei der Zurückweisung an das FG erwähnt, dass eine Verwendung des Darlehens zur freien Verfügung natürlich zum Nichtabzug geführt hätte. Die beim Alleingesellschafter eingetretenen Rechtsfolgen (ggf. Eigenkapitalersatz, Erhöhung von Anschaffungskosten der Beteiligung) sind hier aber ohne Bedeutung. Von Relevanz bleibt aber das Jahr der Geltendmachung des Verlustes. Laut BFH ist der Abzug nur in dem Jahr möglich, in dem die Wertlosigkeit der Forderung erkennbar ist.

8. AfA im Jahr der Aufhebung des Kaufvertrags über Gewerbeinheit

Kernproblem

Wird ein bebautes Grundstück zur Erzielung von Vermietungseinkünften genutzt, können die von einem Steuerpflichtigen getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes im Wege der AfA als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden. Die AfA wird typisiert durch das EStG linear oder degressiv auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt (i. d. R. 50 Jahre bei neuen Immobilien) und beginnt üblicherweise mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums. In der Praxis ist dieser Zeitpunkt bei Anschaffungsfällen häufig durch Zahlung des Kaufpreises bestimmt (ggf. auch Abnahme, soweit das Gebäude noch nicht fertig gestellt ist, z. B. beim Erwerb vom Bauträger). Somit bleibt der Abschluss des notariellen Kaufvertrags steuerlich zunächst für den Beginn der Abschreibung ohne Bedeutung. Wird ein Kaufvertrag über ein bebautes Grundstück später wieder rückgängig gemacht, stellt sich die Frage, ob überhaupt AfA geltend gemacht werden kann. Bis vor den BFH hatte es folgender Fall geschafft: Kaufvertrag Dezember 1996, Ablehnung der Erfüllung hieraus im September 1997, notarielle Aufhebung im Dezember 1997. In der Zwischenzeit war bereits ein langfristiger gewerblicher Mietvertrag geschlossen worden, der wegen fehlender förmlicher Genehmigung zur gewerblichen Nutzung wieder aufgehoben wurde. Hieran scheiterte letztendlich auch die Erfüllung des Kaufvertrags. Aber wie sah es mit der AfA im Rahmen von vorab entstandenen vergeblichen Werbungskosten aus?

Bisherige Rechtsprechung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der Vornahme der AfA bereits gezahlt hat. Anschaffungskosten trägt auch, wer den Kaufpreis noch nicht beglichen hat, sondern ganz oder teilweise schuldet. Voraussetzung bleibt jedoch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums.

Entscheidung

Der BFH konnte hier offen lassen, ob überhaupt und ggf. wann das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Die Inanspruchnahme von AfA setzt nach Auffassung des Senats voraus, dass der Steuerpflichtige Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut (Gebäude) selbst aufgewendet hat. Denn die AfA dient nicht dem Ausgleich eines eingetretenen Wertverzehr ohne Aufwand, sondern ist nach seinem Wortlaut und Zweck dazu bestimmt, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für das jeweilige Wirtschaftsgut typisierend periodengerecht zu verteilen. Die Anwendung dieser Grundsätze schließt die Geltendmachung der AfA für das Jahr 1997 aus, weil der im Jahr 1996 geschlossene Kaufvertrag im Streitjahr in vollem Umfang aufgehoben worden ist. Damit stand fest, dass keine Anschaffungskosten zu tragen waren. Auf den Zeitpunkt der Rückzahlung kommt es nicht an.

Konsequenz

Auch wenn auf die Geltendmachung der AfA aufgrund der Rechtsprechung des BFH verzichtet werden muss, sollte es nicht versäumt werden, die übrigen Aufwendungen als vorab entstandene, vergebliche Werbungskosten anzusetzen. Dazu dürften zum Trost des Klägers auch die Aufwendungen des verlorenen Rechtsstreits gehören.

9. Überführung eines Einzelunternehmens in Betriebsaufspaltung

Einführung

In Familienunternehmen ist häufig Betriebsaufspaltung anzutreffen, bei der die wesentlichen Vermögensgegenstände und der operative Geschäftsbetrieb auf zwei unterschiedliche Rechtseinheiten aufgeteilt sind. Steuerliche Schwierigkeiten ergeben sich regelmäßig, wenn eine Betriebsaufspaltung nach-

träglich (z. B. im Wege der Unternehmensnachfolge) begründet wird, indem ein bisheriger Einzelunternehmer eine Betriebsgesellschaft neu errichtet.

Sachverhalt

Ein Einzelunternehmer gründete am 30.12.1993 eine GmbH, die ab dem 1.1.1994 im Rahmen einer Betriebsaufspaltung das bisherige operative Geschäft des Einzelunternehmens fortführen sollte. Die wesentlichen Teile des Anlagevermögens (Grundbesitz und Fuhrpark) blieben Eigentum des Einzelunternehmens und wurden ab 1.1.1994 an die GmbH verpachtet. Unmittelbar nach GmbH-Gründung und noch vor deren Eintragung im Handelsregister verkaufte der Einzelunternehmer drei GmbH-Anteile (jeweils 15 %) zum Nominalwert an drei nahe Angehörige. Das Finanzamt sah hierin eine teilentgeltliche Veräußerung mit entsprechender Gewinnrealisierung.

Entscheidung

Der BFH sah den Fall anders. Zunächst stellten die Richter klar, dass trotz der noch nicht erfolgten Eintragung bereits das wirtschaftliche Eigentum an den Anteilen der Vor-GmbH übertragen werden konnte. Auch seien die Anteile zutreffend mit dem Nennwert veräußert worden, da die GmbH zu diesem Zeitpunkt noch nicht ihren Geschäftsbetrieb aufgenommen hatte. Allerdings hat der BFH den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen. So muss das Finanzgericht noch prüfen, ob der Einzelunternehmer nach dem 1.1.1994 Wirtschaftsgüter (einschließlich Firmenwert) unentgeltlich oder teilentgeltlich an die GmbH veräußert hat. In diesem Fall lägen gewinnerhöhende Entnahmen im Einzelunternehmen vor.

Konsequenz

Um eine Betriebsaufspaltung steuerneutral zu begründen, ist sicherzustellen, dass die stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) beim Besitzunternehmen verbleiben und nicht auf die Betriebs-GmbH überspringen. Allerdings sollte vor der Begründung einer Betriebsaufspaltung die steuerliche Vorteilhaftigkeit genau geprüft werden. Insbesondere die ab 2008 erweiterten gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände können zu einer Benachteiligung von Betriebsaufspaltungen führen.

10. Höhe der GrESt bei Erwerb eines Erbaurechtes

Einführung

Die Übertragung eines Erbbaurechtes unterliegt der GrESt. Diese bemisst sich nach dem Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung zählt im Regelfall auch der Kapitalwert des vereinbarten Erbbauzinses.

Neues Urteil

Von dem erwähnten Grundsatz weicht der BFH in seiner jüngsten Entscheidung ab. Demnach wird die Erbbauzinsverpflichtung nicht in die Gegenleistung einbezogen, wenn das Erbbaurecht durch den Eigentümer des Grundstücks erworben wird. Nach Ansicht des BFH scheitert der Einbezug daran, dass der Erwerber durch den Erbbauzins wirtschaftlich nicht belastet ist.

Konsequenz

Das Urteil betrifft nur den dargestellten Sonderfall. Ist der Erwerber des Erbbaurechtes nicht Eigentümer des mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstückes, so bleibt es dabei, dass der Kapitalwert der Erbbauzinsverpflichtung der GrESt unterliegt.

11. Mindestbemessungsgrundlage auch bei Vorsteuerabzug

Einführung

Um zu verhindern, dass Leistungen zwischen Personen, die sich wirtschaftlich oder persönlich nahe stehen, unter dem marktüblichen Preis abgerechnet werden, sieht das UStG eine Mindestbemessungsgrundlage vor.

Fall

Eine KG veräußerte 1995 ein Geschäftsgrundstück an eine GbR. Die Gesellschafter der GbR und der alleinigen Kommanditistin der KG waren identisch. Als Kaufpreis für das Gebäude wurden die Herstellungskosten abzüglich eines der KG gewährten Investitionszuschusses zuzüglich Umsatzsteuer angesetzt. Das Finanzamt erkannte, unter Hinweis auf die Mindestbemessungsgrundlage, den Abzug des Investitionszuschusses nicht an. Daraufhin erteilte die KG der GbR im Jahr 2000 eine diesbezüglich berichtete Rechnung. Die KG und ihr folgend das FG des Landes Brandenburg sahen keinen Anwen-

dungsfall der Mindestbemessungsgrundlage, da diese Regelung Steuerumgehungen verhindern solle. Eine solche Umgehung sei jedoch aufgrund der Berechtigung der GbR zum vollen Vorsteuerabzug nicht zu befürchten.

Neues Urteil

Der BFH sieht trotz Berechtigung des Leistungsempfängers die Gefahr von Steuerumgehungen nicht beseitigt. Die Vorschriften über die Mindestbemessungsgrundlage sind daher anwendbar, sofern die Parteien kein marktübliches Entgelt vereinbaren. Ob der Abzug des Investitionszuschusses als marktüblich anzusehen ist, lässt der BFH allerdings offen. Da die KG eine Rechnung mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer über den strittigen Betrag (gesamte Herstellungskosten) ausgestellt hatte, schuldete sie die erhöhte Umsatzsteuer per se. Das Vorliegen der Mindestbemessungsgrundlage brauchte daher nicht mehr geprüft zu werden.

Konsequenz

Die Mindestbemessungsgrundlage ist weiterhin auch dann zu beachten, wenn gegenüber nahestehenden Unternehmen abgerechnet wird, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind.

12. Kreditvermittlung – BFH folgt EuGH

Einführung

Die Vermittlung von Krediten ist von der Umsatzsteuer befreit. Unklar war allerdings, ob Subunternehmer, die dem eigentlichen Kreditvermittler zuarbeiten, ebenfalls der Befreiung unterliegen.

Bisherige Rechtsentwicklung

Nach der Rechtsprechung des BFH war Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass die Subunternehmer in einem vertraglichen Verhältnis zu einer der Vertragsparteien (Kreditinstitut, Kreditnehmer) standen. Dies war in der Praxis regelmäßig nicht der Fall. Der EuGH teilt diese Auffassung nicht. Er sieht die Steuerbefreiung als gegeben an, sofern die Vermittlungsleistung des Subunternehmers als Hauptleistung anzusehen ist. Vertragliche Beziehungen zu den Vertragsparteien fordert der EuGH nicht für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung.

Neues Urteil

Der BFH hat nun seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben und folgt grundsätzlich der Auffassung des EuGH. Er weist allerdings ausdrücklich darauf hin, dass die Steuerbefreiung nur solche Leistungen erfasst, die die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlungsleistung erfüllen. Im konkreten Fall war dies nicht gegeben, da die Leistung des Klägers darin bestand, einen Außendienst aufzubauen und zu leiten. Vermittlungsleistungen wurden weder von ihm noch von den Untervertretern für seine Rechnung erbracht.

Konsequenz

Erbringen Subunternehmer bzw. Untervermittler Vermittlungsleistungen, so sind diese steuerfrei. Hiervon abzugrenzen sind steuerpflichtige Leistungen, die zwar im Rahmen einer Vermittlungsorganisation erbracht werden, jedoch nicht als Vermittlungstätigkeit im Sinne des UStG anzusehen sind. Leistungen, die alleine dem Aufbau und der Leitung einer Vermittlungsorganisation dienen sowie der Zuführung und Betreuung von Abschlussvertretern, sind daher steuerpflichtig.

13. Geschäftsveräußerung bei Übertragung von Miteigentumsanteilen

Einführung

Geschäftsveräußerungen i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG sind nicht steuerbar. Die Abgrenzung zu steuerbaren Vorgängen fällt der Praxis nicht leicht. Angestoßen durch ein grundlegendes Urteil des EuGH treibt der BFH seine Rechtsprechung diesbezüglich weiter voran.

Neues Urteil

In Fortführung seiner jüngsten Rechtsprechung vertritt der BFH die Ansicht, dass eine Geschäftsveräußerung auch dann vorliegt, wenn der bisherige Alleineigentümer eines teilweise steuerpflichtig vermieteten und teilweise für eigene unternehmerische Zwecke genutzten Grundstücks einen Miteigentumsanteil hieran überträgt. Die Geschäftsveräußerung betrifft allerdings nur den vermieteten Grundstücksteil. Hinsichtlich des eigenunternehmerisch genutzten Teils ist der bisherige Alleineigentümer weiterhin zum

Vorsteuerabzug berechtigt, insoweit seine eigenunternehmerische Nutzung seinen Miteigentumsanteil am Grundstück nicht übersteigt.

Konsequenz

Zu beachten ist, dass der BFH die Reichweite des Urteils auf die Übertragung von Miteigentumsanteilen beschränkt. Bei Grundstücksübertragungen auf eine GbR bzw. bei Nutzungsüberlassung an eine GbR können die Grundsätze des Urteils daher nicht ohne weiteres übertragen werden. Für die betroffenen Fälle klärt das Urteil die Rechtslage und ermöglicht den Vertragspartnern damit die umsatzsteuerlich korrekte Abwicklung der Übertragung. Daneben verhindert die Auffassung des BFH im Regelfall eine Korrektur der Vorsteuer nach § 15a UStG zugunsten des Finanzamtes. Für den vermieteten Teil kommt diese aufgrund der Qualifizierung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nicht in Betracht. Für den weiterhin eigenen betrieblichen Zwecken dienenden Teil entfällt die Korrektur, sofern dieser den auf den bisherigen Alleineigentümer entfallenden Miteigentumsanteil nicht übersteigt.

14. Vertrauensschutz bei gefälschten Ausfuhrpapieren?

Einführung

Für Ausfuhrlieferungen kennt das nationale UStG im Gegensatz zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen keine Vertrauensschutzregelung. Wird daher ein Exporteur von seinem Abnehmer hinsichtlich der Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung betrogen, muss der Exporteur den Umsatz ohne Wenn und Aber nachversteuern. Der BFH und die Finanzgerichte unterstützen bisher diese Rechtsauffassung.

Fall

Eine Supermarktkette erstattete Käufern aus Drittstaaten von 1992 bis 1998 ca. 297.000 EUR Umsatzsteuer im nichtkommerziellen Reiseverkehr. Die Erstattungen erfolgten unter Berücksichtigung der Empfehlungen des BMF für solche Fälle. In 1998 ließ die Supermarktkette bestimmte Zollstempel und -formulare durch das zuständige Hauptzollamt überprüfen. Nachdem dieses zunächst die Korrektheit der Papiere bestätigt hatte, wurde bei nochmaliger Prüfung festgestellt, dass die Belege polnischer Staatsbürger gefälscht waren. Das Finanzamt forderte die erstattete Umsatzsteuer zurück. Die Supermarktkette forderte eine analoge Anwendung der Gutglaubensschutzregelung für innergemeinschaftliche Lieferungen.

Neues Urteil

Nachdem der BFH diesen Fall dem EuGH vorgelegt hatte, hat dieser nun entschieden. Die Regelungen der 6. EG-Richtlinie stehen danach einer Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht entgegen, wenn der Exporteur aufgrund betrügerischer Machenschaften seiner Abnehmer auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung fehlen.

Konsequenz

Auch wenn das Urteil zu Ausfuhrlieferungen im kommerziellen Reiseverkehr ergangen ist, dürfte es auf alle Ausfuhren anzuwenden sein. Exporteure, denen aufgrund gefälschter Papiere ihrer Abnehmer, Umsatzsteuernachzahlungen drohen, können sich unter Verweis auf das vorliegende Urteil hiergegen wehren. Allerdings bedeutet dies nicht, dass zukünftig eine Überprüfung der Unterlagen und Abgaben der Abnehmer unterbleiben könnte. Im Gegenteil, die Unternehmer müssen alle erforderlichen Prüfungen durchführen und dokumentieren, um die Chance zu erhalten, im Betrugsfall nicht der Dumme zu sein.

15. Steuerverschärfende Regelungen 2004 verfassungsgemäß?

Kernproblem

Gegen das Zustandekommen des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 (HBeglG) waren verfassungsrechtliche Bedenken geäußert worden. Die zahlreichen steuerverschärfenden Regelungen aus dem sog. Koch-Steinbrück-Papier waren nach Ansicht der Kritiker erst aufgrund der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses in das Gesetz eingefügt worden. Hierin könnte ein Verstoß gegen das Demokratieprinzip gesehen werden. Die noch heute geltenden praktischen Auswirkungen zeigen sich insbesondere im Ertragsteuerrecht (z. B. Minderung von Arbeitnehmer- Pauschbetrag/ Sparer-Freibetrag) und Erb-

schaftsteuerrecht (Senkung Bewertungsabschlag Betriebsvermögen). Die ebenfalls mit dem Gesetz verbundene Erhöhung der Biersteuer war unmittelbar vor dem BVerfG anhängig geworden. Die Finanzverwaltung hatte daraufhin u. a. sämtliche Einkommen- und Körperschaftsteuerbescheide ab dem Jahr 2004 mit einem Vorläufigkeitsvermerk hinsichtlich der Anwendung der durch das HBeglG geänderten Vorschriften versehen.

Entscheidung des BVerfG und Reaktion des BMF

Das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde gegen die Erhöhung der Biersteuer nicht zur Entscheidung angenommen und für unzulässig erklärt. Das Gericht sah die Brauereien, die sich gegen die Änderung wehrten, nicht unmittelbar als vom Gesetz betroffen an, so dass zunächst eine Ausschöpfung des Rechtswegs erforderlich sei. Trotz des aus rein formalen Gründen negativ beschiedenen Beschlusses des BVerfG hat das Bundesministerium der Finanzen in einem BMF-Schreiben seine Finanzämter angewiesen, zumindest hinsichtlich der Anwendbarkeit des HBeglG die Steuerbescheide zukünftig endgültig zu erlassen.

Konsequenz

In der Sachverhaltsschilderung des BVerfG werden nach den ersten Literaturmeinungen Anhaltspunkte dafür gesehen, dass das BVerfG bei einer nochmaligen Befassung mit der Rechtssache die im HBeglG getroffenen Regelungen tolerieren wird. Hierfür spreche, dass dem Parlament das Koch-Steinbrück-Papier geläufig war. Deshalb muss in der täglichen Praxis bezweifelt werden, ob der Aufwand gerechtfertigt ist, nahezu alle Steuerbescheide ab 2004 offen zu halten. Von daher sollten sich alle Mandanten, die den Rechtsweg bestreiten wollen, rechtzeitig bei ihrem Steuerberater melden. Neu erlassene Bescheide ohne Vorläufigkeitsvermerk wären dann durch Rechtsbehelf anzufechten. Bei älteren Bescheiden, die mit dem Vorläufigkeitsvermerk versehen sind, käme ein Antrag auf Änderung (Jahresfrist) in Betracht. Die Ablehnung des Antrags wäre wiederum durch Rechtsbehelf anzufechten.

16. Umsatzsteuerliche Organschaft – unabhängig vom Aktiengesetz

Einführung

Wird eine Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert, so verliert sie ihre umsatzsteuerliche Selbstständigkeit. Es liegt dann eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) und dem Unternehmen (Organträger) vor, das damit alle umsatzsteuerlichen Rechte und Pflichten übernimmt.

Fall

An einer GmbH waren ein Einzelunternehmer A zu 51 % und ein weiterer Gesellschafter zu 49 % beteiligt. Nach der Satzung der GmbH konnten beide Gesellschafter einen einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer berufen. Es war strittig, ob eine Organschaft vorlag. Nach Ansicht des Finanzamtes fehlte es an der organisatorischen Eingliederung, da A aufgrund der Einzelvertretungsbefugnis beider Geschäftsführer nicht in der Lage sei, seinen Willen in der GmbH durchzusetzen. Die GmbH hingegen sah das Kriterium der organisatorischen Eingliederung als erfüllt an und verwies insoweit auf die Abhängigkeitsvermutung des § 17 AktG. Das FG folgte der Auffassung der GmbH.

Neues Urteil

Entgegen der Beurteilung durch das FG kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass das Vorliegen einer Organschaft alleine mittels der umsatzsteuerlichen Kriterien zu bestimmen ist. Aktienrechtliche Beurteilungen, insbesondere die Abhängigkeitsvermutung nach § 17 AktG, sind insoweit ohne Bedeutung. Im vorliegenden Fall scheiterte die Organschaft somit an dem Umstand, dass der Minderheitsgesellschafter einen einzelvertretungsberechtigten Gesellschafter stellen konnte.

Konsequenz

Der BFH hat nun wiederholt dargestellt, dass das UStG ein für sich eigenständiges Rechtsgebiet ist. Es kann daher nur gewarnt werden, Wertungen aus anderen Rechtsgebieten (z. B. Handelsrecht, Einkommensteuergesetz) unreflektiert in umsatzsteuerliche Bewertungen einfließen zu lassen. Zwecks Prüfung des Vorliegens einer organisatorischen Eingliederung bedarf es daher einer genauen Prüfung, ob der potentielle Organträger eine abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft verhindern kann. Die Feststellung einer Mehrheitsbeteiligung reicht hierzu alleine nicht aus.

1. Versicherungspflicht des Limited-Directors

Kernproblem

Das Bundessozialgericht entschied darüber, ob und inwieweit die im EG-Vertrag gewährleistete Niederlassungsfreiheit eine Gleichstellung der in Deutschland beschäftigten Mitglieder von Organen ausländischer Kapitalgesellschaften gebietet: Die Mitglieder des Board of Directors einer Private Limited sind wegen ihrer Beschäftigung in Deutschland in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig.

Sachverhalt

Der Kläger ist Mitglied des Board of Directors einer irischen Private Limited und als Leiter einer Niederlassung dieser Versicherungsgesellschaft in Deutschland tätig. Er machte im Jahr 2000 geltend, dass er als Niederlassungsleiter und später als Mitglied des Board der irischen Gesellschaft wie ein Vorstandsmitglied einer deutschen Aktiengesellschaft versicherungsfrei sei. Die AOK Rheinland stellte dagegen eine Versicherungspflicht fest. Widerspruch, Klage und Berufung blieben erfolglos. Auch die Revision vor dem Bundessozialgericht wurde zurückgewiesen.

Entscheidung

Der Kläger konnte sich nicht mit Erfolg darauf berufen, er müsse einem Vorstandsmitglied einer deutschen Aktiengesellschaft gleichgestellt werden, der in der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung versicherungsfrei sei. Die nach Artikel 43 und 48 des EG-Vertrages gewährleistete Niederlassungsfreiheit gebietet zwar eine solche Gleichstellung. Deshalb können die in Deutschland beschäftigten Mitglieder von Organen ausländischer Kapitalgesellschaften beanspruchen, mit den Mitgliedern vergleichbarer inländischer Kapitalgesellschaften in Bezug auf die Vorschriften über die Sozialversicherung gleich behandelt zu werden. Das bedeutet, dass Mitglieder von Organen ausländischer Kapitalgesellschaften, die mit Aktiengesellschaften vergleichbar sind, den Vorstandsmitgliedern einer deutschen AG gleichzustellen sind. Andererseits sind aber Mitglieder der Organe ausländischer Kapitalgesellschaften, die ihrer Art nach der deutschen GmbH vergleichbar sind, deren Geschäftsführern gleichzustellen. Letzteres traf auch auf den Kläger zu: die Private Limited, deren Organ er angehört, ist in den gesellschaftsrechtlichen Richtlinien der EG praktisch durchgehend der GmbH gleichgestellt. Von dieser gesellschaftsrechtlichen Gleichstellung abzuweichen, bestand nach Ansicht des BFH keine Veranlassung.

Konsequenz

Es besteht keine Renten- und Arbeitslosenversicherungsfreiheit für die Mitglieder des Board einer Private Limited.

2. Zulässigkeit betriebsbedingter Kündigungen bei „Umwandlung“ von Arbeitnehmern in Subunternehmer

Kernfrage/Rechtslage

Betriebsbedingte Kündigungen sind nur dann zulässig, wenn sie auf einer ordentlichen unternehmerischen Entscheidung beruhen, kein anderer (gleichwertiger) freier Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung steht und eine zutreffende Sozialauswahl durchgeführt worden ist. Im Rahmen der Beurteilung der unternehmerischen Entscheidung kommt es darauf an, dass das Beschäftigungsbedürfnis wegfällt, was regelmäßig mit dem Wegfall des Arbeitsplatzes gleichzusetzen ist. Insbesondere im Hinblick auf die Frage des Wegfalls des Arbeitsplatzes hat die arbeitsgerichtliche Rechtsprechung zum Teil sehr feinmaschig differenzierte Fallgruppen gebildet, in denen betriebsbedingte Kündigungen zulässig oder unzulässig sind. So soll beispielsweise bei durch eine unternehmerische Entscheidung getragener Outsourcing oder betriebliche Reorganisation die betriebsbedingte Kündigung zulässig sein, bei bloß beabsichtigter Personalreduzierung aber im Einzelfall nicht. Liegt eine unternehmerische Entscheidung im Rahmen dieser Fallgruppen vor, kommt es lediglich noch zu einer Willkürprüfung vor den Arbeitsgerichten. Das

Bundesarbeitsgericht hatte in einer jüngeren Entscheidung Gelegenheit, diese Fallgruppenkasuistik weiter auszugestalten.

Entscheidung

Nachdem sich der Arbeitgeber entschlossen hatte, bestimmte Tätigkeiten zukünftig nicht mehr von eigenen Arbeitnehmern, sondern von Subunternehmern durchführen zu lassen, erzielte er mit dem Betriebsrat einen Interessenausgleich, nach dem den bisherigen Arbeitnehmern gekündigt und ihnen zukünftig eine selbstständige Tätigkeit angeboten werden sollte. Einer der betroffenen Arbeitnehmer klagte gegen die betriebsbedingte Kündigung, mit der Begründung, die Kündigungen seien willkürlich und rechtsmissbräuchlich, unterlag aber vor dem Bundesarbeitsgericht. Das Gericht urteilte, dass die grundsätzliche unternehmerische Entscheidung der „Umwandlung“ der Arbeitsverhältnisse in selbstständige Tätigkeiten eine betriebliche Reorganisationsmaßnahme und damit zulässige Fallgruppe der betriebsbedingten Kündigung sei. Sie sei auch nicht rechtsmissbräuchlich, denn die den ehemaligen Arbeitnehmern angebotenen Verträge seien solche, die selbstständigen Unternehmern angeboten werden würden.

Konsequenz

Die arbeitgeberfreundliche Entscheidung eröffnet Spielräume bei der Umgestaltung betrieblicher Organisationsabläufe. Deutlich wird aber auch, dass eine Übernahme der Entscheidungsgrundsätze nur dort möglich ist, wo der Einsatz von Subunternehmern grundsätzlich denkbar und die vertragliche Ausgestaltung ordnungsgemäß ist.

3. Drei-Wochen-Frist für Klage gegen Kündigung gilt nur für die Kündigung durch den Arbeitgeber

Kernfrage/Rechtslage

Das Kündigungsschutzgesetz sieht vor, dass ein Arbeitnehmer binnen dreier Wochen nach Erhalt der Kündigung durch den Arbeitgeber mit Kündigungsschutzklage gegen die Kündigung vorgehen muss. Die Einhaltung dieser Kündigungsfrist ist Voraussetzung dafür, dass die Kündigungsschutzklage überhaupt Erfolg haben kann. Nur in ganz begrenzten Ausnahmefällen sieht das Gesetz vor, dass mit einer nach Ablauf von drei Wochen eingereichten Kündigungsschutzklage erfolgreich gegen die arbeitgeberseitige Kündigung vorgegangen werden kann. In einer jüngeren Entscheidung hatte das Sächsische Landesarbeitsgericht darüber zu entscheiden, ob die Drei-Wochen-Frist auch für Kündigungen durch den Arbeitnehmer gilt.

Entscheidung

Nach einer Auseinandersetzung mit seinem Arbeitgeber hatte ein Arbeitnehmer zunächst selber die fristlose Kündigung erklärt. Nachdem er die eigene Kündigung wieder angefochten hatte, weil ihm der Arbeitgeber angeblich gedroht hatte, erklärte der Arbeitgeber seinerseits die fristlose Kündigung des Arbeitsverhältnisses. Gegen diese Kündigung wehrte sich der Arbeitnehmer mit Kündigungsschutzklage, die er innerhalb der Drei-Wochen-Frist nach der Kündigung des Arbeitgebers, aber nach Ablauf der Drei-Wochen-Frist für seine eigene Kündigung einlegte. Der Arbeitgeber verteidigte sich unter anderem damit, die Klagfrist sei abgelaufen und die Kündigungsschutzklage damit von vornherein ohne Erfolg, weil die Klagfrist von der Eigenkündigung des Arbeitnehmers an zu laufen beginne. Unabhängig davon, dass das Gericht dem Arbeitgeber am Ende in der Sache Recht gab, urteilte das Gericht, dass für eine Eigenkündigung des Arbeitnehmers die Drei-Wochen-Frist des Kündigungsschutzgesetzes nicht gelte. Diese sei nur erforderlich, um die Rechtsunsicherheit bei einer arbeitgeberseitigen Kündigung schnellstmöglich zu klären.

Konsequenz

Die Entscheidung kann im Einzelfall zu Rechtsunsicherheiten zu Lasten des Arbeitgebers führen. Kündigt der Arbeitnehmer das Arbeitsverhältnis, ist es ihm grundsätzlich möglich, die eigene Kündigung auch noch verhältnismäßig spät gerichtlich überprüfen zu lassen. Insbesondere in Konstellationen, in denen die Eigenkündigung nach einer Auseinandersetzung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber erfolgt, könnte dies problematisch werden.

4. Gewinnrealisierung bei Inkassotätigkeit

Kernproblem

Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Zu diesen GoB gehört das im HGB geregelte Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Wann die Gewinnrealisierung aus einer Inkassotätigkeit eintritt, hatte der BFH jetzt zu entscheiden. Hierbei ging es um Provisionen aus dem Inkassobereich des sog. Überwachungsverfahrens, in dessen Verlauf die Schuldner Beträge in kleineren Teilbeträgen entrichten.

Bisherige Rechtsprechung

Gewinne gelten dann als realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d. h. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat. Damit steht dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zu. Sein Risiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadensersatzansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Eine Dienst- oder Werkleistung ist „wirtschaftlich erfüllt“, wenn sie – abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen – erbracht worden ist. Bei Werkverträgen bedarf es außerdem der Abnahme des Werks durch den Besteller. Teilleistungen gelten als realisiert, wenn der Leistungsempfänger diese bereits nutzen oder verwerten kann und auf deren Vergütung, insbesondere nach den Abmachungen der Beteiligten, ein Anspruch besteht. Von einer Gewinnrealisierung kann hingegen nicht ausgegangen werden, wenn es sich bei dem für die (Teil-)Leistung entstandenen Anspruch lediglich um einen solchen auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt.

Entscheidung

Nach Auffassung des BFH ist der Gewinn aus einer Inkassotätigkeit realisiert, wenn und soweit dem Unternehmer für eine selbstständig abrechenbare und vergütungsfähige Leistung gegenüber seinem Auftraggeber ein prinzipiell unentziehbarer Provisionsanspruch zusteht. Kann die aus der Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten werden, auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt, bestehen keine Zweifel an der Gewinnrealisierung. Weil die Hauptpflicht des Inkassobüros aus dem Inkassovertrag in dem Eintreiben der geschuldeten Forderung liegt, dienen das Vorhalten der Akten und die laufenden Abwicklungsarbeiten als vertragliche Nebenpflichten diesem Hauptzweck, ohne Relevanz für die Auftraggeber. Wie der BFH weiter ausführte, hatten die Auftraggeber die Teilzahlungen akzeptiert und dadurch die in der Beitreibung der Teilbeträge liegenden Teilleistungen abgenommen. Somit war der Provisionsanspruch wirtschaftlich verdient und realisiert.

Konsequenz

Für die Gewinnrealisierung ist es ohne Bedeutung, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt oder fällig ist. Es kommt auch nicht darauf an, ob zwischen dem für die Teilzahlung verdienten Provisionsanspruch und den Bemühungen des Inkassobüros zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen aus dem Inkassovertrag bzw. den hierdurch insgesamt entstehenden Kosten ein Zusammenhang besteht.

5. Bestimmungen bei der Auslegung eines Gesellschaftsvertrages

Kernproblem

Bei der Auslegung eines Gesellschaftsvertrages ist zwischen körperschaftlichen und individualrechtlichen Bestimmungen zu unterscheiden. Dies kann dazu führen, dass ein in der Satzung einer Komplementär-GmbH geregeltes Wettbewerbsverbot die Kommanditgesellschaft nicht schützt.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Kommanditgesellschaft, ist ein weltweit auf dem Gebiet des Vertriebs von Magnetschmuck tätiges Unternehmen. Die Beklagte ist Kommanditistin der Klägerin mit einem 2/3 Geschäftsanteil und in derselben Höhe an der Komplementärgesellschaft beteiligt. Nach erheblichen Auseinandersetzungen gründete die Beklagte 2 Gesellschaften, die sich ebenfalls mit dem Vertrieb von Magnetschmuck befassten. Während der Gesellschaftsvertrag der Klägerin kein Wettbewerbsverbot enthält, ist ein solches in der Satzung der Komplementär-GmbH geregelt. Das Landgericht hat auf Antrag der Klägerin eine einstweilige Verfügung erlassen, wonach der Beklagten unter Androhung von Ordnungsmitteln untersagt wurde, jeglichen Wettbewerb zu betreiben. Nach erfolglosem Widerspruch der Beklagten war die Berufung begründet.

Entscheidung

Die einstweilige Verfügung war aufzuheben, weil die Klägerin sich nicht auf ein vertragliches oder gesetzliches Wettbewerbsverbot berufen konnte. Die Bestimmung in der Satzung der Komplementär-GmbH findet keine Anwendung, das dort statuierte Wettbewerbsverbot gilt nur für den von den vertragsschließenden Gesellschaftern in der Satzung geregelten Bereich. Weil es den Gesellschaftern der GmbH nur verboten ist, dieser Konkurrenz zu machen, kann die KG aus dem Wettbewerbsverbot keine Rechte herleiten. Bei der Auslegung der Satzung ist zwischen körperschaftlichen und individualrechtlichen Bestimmungen zu unterscheiden. Körperschaftliche Bestimmungen regeln die Grundlagen der Gesellschaft, haben Satzungscharakter und sind notwendig formgebunden. Sie wenden sich an einen unbestimmten Personenkreis, ihre Auslegung kann nur auf Wortlaut und Sinnzusammenhang gestützt werden. Individualrechtliche Bestimmungen betreffen demgegenüber als unechte Satzungsbestandteile nur die persönlichen Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaften und einzelnen Gesellschaftern. Soweit die Verfügungsklägerin argumentierte, dass die einzige Aufgabe der Komplementär-GmbH nach dem Gesellschaftszweck die Führung der Geschäfte der Verfügungsklägerin gewesen sei und deshalb ein auf das Geschäftsfeld der GmbH beschränktes Wettbewerbsverbot keinen Sinn mache, konnte dieser Auslegung nicht gefolgt werden. Es ging nicht darum, dass ein Geschäftsführer Rechte der einen Gesellschaft verletzt, welches sich aber nur bei der anderen Gesellschaft auswirkt, sondern darum, im Wege der Auslegung festzustellen, welche Rechte überhaupt der einen Gesellschaft in Abgrenzung zur anderen zustehen. Hinsichtlich des Wettbewerbsverbots war festzustellen, dass sowohl die KG als auch die GmbH als eigenständige juristische Personen unterschiedliche Zwecke verfolgen und auch unterschiedliche Regelungen hinsichtlich eines Wettbewerbsverbotes treffen konnten.

Konsequenz

Die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG unterliegen nicht schon dann einem Wettbewerbsverbot, wenn dies lediglich in der Satzung der Komplementär-GmbH verankert ist.

6. Haftung für Lohnsteuer im Krisenfall

Kernproblem

Die Haftungsanspruchnahme eines Geschäftsführers für Lohnsteuer ist auch dann nicht treuwidrig, wenn der Geschäftsführer von „politischer Seite“ bestärkt wurde, sein in der Krise befindliches Unternehmen fortzuführen.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten um die Frage der Rechtmäßigkeit eines Haftungsbescheides für die Lohnsteuer-Haftungsschulden der E-GmbH. Die GmbH wurde vom Kläger, der alleiniger Geschäftsführer war, gegründet, um den Geschäftsbetrieb der in Insolvenz geratenen F-GmbH zu übernehmen. Ab dem 1.7.1999 übernahm die E-GmbH deren Arbeitnehmer. 2001 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH eröffnet. Das beklagte Finanzamt nahm den Kläger mit Haftungsbescheid vom Mai 2001 für die von November 1999 bis April 2001 angemeldete, aber nicht abgeführten Lohnsteuer in Anspruch. Nach erfolglosem Einspruch wurde die Klage, mit der der Kläger geltend macht, er sei zur Fortführung des Unternehmens durch den Insolvenzverwalter der F-GmbH, den Banken und dem Wirtschaftsministerium gedrängt worden, als unbegründet abgewiesen.

Entscheidung

Nach § 69 AO haften die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht erfüllt werden. Der Kläger hat seine Pflicht zur Erfüllung der der GmbH als Arbeitgeberin erwachsenen Lohnsteuerhaftungsansprüche vorsätzlich und schuldhaft nicht erfüllt, weil er die vollen, ihm zur Verfügung stehenden Beträge an die Arbeitnehmer in voller Höhe ausgezahlt hat. Am Verschulden ändert auch die Tatsache nichts, dass sich eine Bank aufgrund eines Forderungskaufs verpflichtet hatte, Kreditmittel ausdrücklich nur für die Zahlung der Nettolöhne zu gewähren. Der Kläger konnte sich seiner öffentlich-rechtlichen Pflicht nicht durch privatrechtliche Vereinbarung entziehen. Die abzuführende Lohnsteuer ist ein bei der Lohnzahlung zurückbehaltener Teil des Lohnes der Arbeitnehmer, die Schuldner der Lohnsteuer sind. Der Arbeitgeber zieht die Lohnsteuer nur treuhänderisch ein, es handelt sich dabei um wirtschaftlich für ihn fremde Gelder, die er nicht zweckwidrig selbst verwenden darf. Auch dass der

Kläger von der saarländischen Landesregierung unter Zusage der üblichen Unterstützung bestärkt wurde, das Unternehmen fortzuführen, macht das Verhalten des Staates nicht treuwidrig.

Konsequenz

Auch wenn der Kläger unter dem Eindruck gehandelt hat, eine „Marionette“ des Insolvenzverwalters, der Banken und des saarländischen Wirtschaftsministeriums zu sein, lässt dies eine Haftung nach § 69 AO nicht entfallen. Die Haftung ergibt sich schon aus der nominellen Bestellung zum Geschäftsführer und ohne Rücksicht darauf, ob das Amt auch ausgeübt werden kann; ist der Geschäftsführer nicht in der Lage, sich innerhalb der GmbH durchzusetzen, muss er zurücktreten.

7. Bilanzsteuerliche Berücksichtigung von Altersteilzeitvereinbarungen nach dem AltTZG

Grundlagen

Für Altersteilzeitvereinbarungen, wonach der Arbeitnehmer in der ersten Hälfte der Altersteilzeit (Beschäftigungsphase) eine geringere laufende Vergütung einschließlich der hierauf entfallenden Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung und der sog. Aufstockungsbeiträge erhält als es seiner geleisteten Arbeit entspricht und er in der zweiten Hälfte der Altersteilzeit (Freistellungsphase) bei Fortzahlung der Vergütung entsprechend der in der ersten Hälfte vereinbarten Höhe vollständig von der Arbeit freigestellt wird, sind Rückstellungen für die laufenden Vergütungen in der Freistellungsphase zu passivieren. Die Rückstellung ist ratierlich ab dem Beginn der Beschäftigungsphase anzusammeln. Diese Vorgehensweise entspricht dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30.11.2005. Zuvor erkannte die Finanzverwaltung in der Beschäftigungsphase nur deutlich geringere Dotierungen der Rückstellung an.

Ansicht der Finanzverwaltung

Im vorliegenden BMF-Schreiben vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass die Vorgaben des Bundesfinanzhofes für Ansatz und Bewertung der Rückstellung für Altersteilzeit in Bilanzen, die vor dem 30.11.2005 aufgestellt wurden, im Nachhinein nur im Wege der Bilanzberichtigung erfolgen können. Die Bilanzberichtigung setzt aber voraus, dass die Bilanzen subjektiv unrichtig waren, d. h., der Steuerpflichtige anders bilanzieren wollte, dies aber wegen entgegenstehender BMF-Schreiben nicht getan hat. Indizien hierfür könnten in einem gestellten Antrag auf Änderung innerhalb der Einspruchsfrist gesehen werden.

Konsequenz

Die Möglichkeiten des Ansatzes und der Dotierung der Rückstellung für Altersteilzeit nach der Vorgabe des BFH in Bilanzen, die vor dem 30.11.2005 aufgestellt worden sind, ist damit eindeutig geregelt. Als Konsequenz bleibt festzuhalten, dass generell eine Sichtung strittiger Bilanzierungsfragen vorzunehmen ist. Soweit eine von der bisherigen Rechtsprechung und der Ansicht der Finanzverwaltung abweichende Bilanzierung gewollt ist, sollte dies durch Anträge auf Änderungen der Gewinnermittlung innerhalb der Einspruchsfrist dokumentiert werden.

8. Veräußerung einer Option auf Erwerb eines GmbH-Anteils

Einführung

Ist ein Gesellschafter oder Aktionär an einer Kapitalgesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt, dann unterliegt ein Gewinn, den er aus der Veräußerung seiner Beteiligung erzielt, der Besteuerung. Das gilt nach dem Gesetzeswortlaut auch für den Verkauf von Anwartschaften auf derartige Anteile.

Sachverhalt

Der Kläger war der Mehrheitsgesellschafter einer GmbH. Er hatte mit dem Minderheitsgesellschafter einen Vertrag abgeschlossen, der ihm das Recht einräumte, von diesem die restlichen Anteile bis zu einem festen Termin zu kaufen (Kaufoption). Es kam jedoch nicht zur Ausübung der Option durch den Mehrheitsgesellschafter, da dieser – mit Zustimmung des Minderheitsgesellschafters – sein Optionsrecht zu einem Preis von 20 Mio. DM an einen anderen Erwerber verkaufte.

Entscheidung

Das Finanzamt und das Finanzgericht haben in dem Verkauf des Optionsrechts einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang nach § 17 EStG gesehen und den dabei erzielten Gewinn der Besteuerung unterworfen. Der BFH hat dieses Vorgehen nun bestätigt. In ihrer umfangreichen Urteilsbegründung haben

die Richter dargelegt, dass es sich bei dem Optionsrecht ihrer Ansicht nach um eine Anwartschaft auf die GmbH-Beteiligung handelte, vergleichbar beispielsweise mit Bezugsrechten im Rahmen einer Kapitalerhöhung.

Konsequenz

Durch die Einräumung und Veräußerung von Bezugsrechten lässt sich eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht vermeiden. Ab dem Jahr 2009 wird der Tatbestand der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne ohnehin noch weiter gefasst als nach bisherigem Recht. Dann werden Beteiligungsverkäufe unabhängig von der Beteiligungshöhe und der Haltedauer stets steuerpflichtig.

9. Aufstockung nach Umwandlung – Schätzung der Restnutzungsdauer

Einführung

Werden Anteile an einer GmbH mit hohen stillen Reserven erworben, stellt sich für den Erwerber das Problem, dass die Anschaffungskosten nicht in Abschreibungsvolumen transformiert werden können. Vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens konnte in derartigen Fällen die GmbH formwechselnd in eine Personengesellschaft (z. B. GmbH & Co. KG) umgewandelt werden. Auf diese Weise konnten die bezahlten stillen Reserven auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft (einschließlich Firmenwert) verteilt werden.

Sachverhalt

Ein Erwerber hatte alle Anteile an einem Schifffahrtsunternehmen (GmbH) erworben. Die im Anlagevermögen bilanzierten Schiffe und Container waren zum überwiegenden Teil bereits abgeschrieben, verfügten aber über hohe stille Reserven, die mit dem Kaufpreis für die Anteile vergütet wurden. Der Kaufpreis überstieg das bilanzielle Eigenkapital bei weitem. Nach Umwandlung der GmbH in eine GmbH & Co. KG ergab sich somit ein Übernahmeverlust. Daraufhin wurden die stillen Reserven zunächst in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und anschließend entweder sofort – soweit sie auf bereits abgeschriebene Wirtschaftsgüter entfielen – oder über die kurze Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Entscheidung

Der BFH hat dieses Vorgehen nicht akzeptiert. Obwohl die formwechselnde Umwandlung zivilrechtlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, will der BFH den Übernahmeverlust wie nachträgliche Anschaffungskosten behandeln. Die Folge ist, dass die Restnutzungsdauer für die Schiffe und Container neu zu schätzen und die Abschreibung danach über die neu ermittelte Restnutzungsdauer zu verteilen ist. Auch Wirtschaftsgüter, die bei der GmbH bereits vollständig abgeschrieben waren, können bei einer Neuschätzung noch eine beachtliche Restnutzungsdauer aufweisen.

Konsequenz

Mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens wurde auch das sog. Umwandlungsmodell abgeschafft, das dem Urteilsfall zugrunde lag. Nach heutigem Recht würde ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleiben und nicht zu einer Aufstockung der Buchwerte führen. Allerdings sind auch heute noch ähnlich gelagerte Fälle denkbar, wenn Umwandlungsvorgänge nicht zu Buchwerten, sondern zu höheren Werten erfolgen, etwa um Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft noch zu nutzen. Auf derartige Fälle dürfte die BFH-Rechtsprechung übertragbar sein.

10. Keine Wertansatzprüfung bei Anteilseinbringung

Einführung

Im Rahmen von Umstrukturierungsvorgängen können Betriebe, Teilbetriebe oder Unternehmensanteile in eine andere Kapitalgesellschaft (z. B. eine GmbH) eingebracht werden. Bei derartigen Einbringungen im Inland haben die Beteiligten regelmäßig ein Wahlrecht, ob sie die Einbringungen zu Buchwerten (also ohne Aufdeckung stiller Reserven), zu gemeinen Werten (Verkehrswerten) oder zu Zwischenwerten durchführen wollen. Die Entscheidung für einen Wertansatz wird auf der Ebene der aufnehmenden Gesellschaft getroffen.

Sachverhalt

Zwei GmbH-Gesellschafter hatten ihre Anteile in eine Aktiengesellschaft eingebracht und als Gegenleistung im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Aktien der AG erhalten. Die AG setzte die GmbH-Anteile

(Anschaffungskosten: 50.000 DM) in ihrer Bilanz mit einem gutachterlich ermittelten Teilwert von 35 Mio. DM an. Das Finanzamt besteuerte daraufhin bei den Einbringenden einen Veräußerungsgewinn in Höhe des Differenzbetrages. Die Kläger wehrten sich hiergegen u. a. mit dem Argument, der tatsächliche Wert der GmbH-Anteile habe lediglich bei 6 Mio. DM gelegen.

Entscheidung

Der BFH hat die Auffassung des Finanzamtes bestätigt. Er berief sich dabei auf die gesetzliche Regelung, wonach der Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft das übernommene Vermögen in ihrer Bilanz ansetzt, für den Einbringenden als Veräußerungspreis gilt. Hieraus folgern die BFH-Richter, dass die Einbringenden an diesen Wert in jedem Fall gebunden seien. Damit könne auch beim Einbringenden nicht mehr geprüft werden, ob der Einbringungswert richtig ermittelt worden ist. Eine solche Prüfung könne allenfalls auf der Ebene der aufnehmenden Gesellschaft erfolgen.

Konsequenz

Durch die strenge Wertverknüpfung bei Einbringungen hängt das steuerliche Schicksal eines Einbringenden alleine davon ab, mit welchem Wert die aufnehmende Gesellschaft das Vermögen ansetzt. Werden Betriebe oder Teilbetriebe mit abnutzbaren Wirtschaftsgütern eingebracht, können sich hier Interessenskonflikte zwischen Einbringendem und aufnehmender Gesellschaft ergeben. Der Einbringende kann seine Interessen nur dadurch wahren, dass die Höhe des Wertansatzes bereits im Einbringungsvertrag festgelegt wird und für den Fall einer Abweichung Schadensersatzansprüche geregelt werden.

11. Vorsteuerabzug bei Beteiligungsbesitz

Kernproblem

Der Vorsteuerabzug in Verbindung mit dem Erwerb und Halten von Beteiligungen birgt ein erhebliches Konfliktpotential. Insbesondere die von der Finanzverwaltung vertretene Sphärentheorie, d. h. Trennung der Tätigkeit einer Gesellschaft in einen unternehmerischen und in einen nichtunternehmerischen Bereich, ist umstritten. Dies gilt sowohl für die Sphärentheorie an sich als auch für die Konsequenzen betreffend der Aufteilung der Vorsteuer bei ihrer Befürwortung.

Fall

Die Klägerin investierte in den Streitjahren in Immobilien, Wertpapiere, Beteiligungen und andere Vermögensanlagen. Das notwendige Kapital erwarb sie durch Ausgabe von Aktien und atypischen Beteiligungen. Die entstandene Vorsteuer in Höhe von ca. 6,9 Millionen DM beruhte im Wesentlichen auf der Ausgabe der atypisch stillen Beteiligungen. Strittig war, ob der Abzug dieser Vorsteuer auf die Vorsteuerbeträge zu beschränken ist, die der unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnen waren, und wie diese gegebenenfalls aufzuteilen sind.

Die Securenta-Entscheidung des EuGH

Nachdem das Finanzamt, das FG Niedersachsen und der BFH zu jeweils unterschiedlichen Ergebnissen gekommen waren, hat nun der EuGH auf Vorlage des FG entschieden. Er bestätigt, dass Gesellschaften eine unternehmerische und eine nichtunternehmerische Sphäre haben können. Die Klägerin ging danach steuerpflichtigen und steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten sowie nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der 6. EG-Richtlinie nach. Nur insoweit die Ausgabe der atypischen Beteiligungen in Verbindung mit der wirtschaftlichen Tätigkeit stand, kommt ein Vorsteuerabzug diesbezüglich in Betracht. Hinsichtlich des konkret anzuwendenden Aufteilungsmaßstabs trifft der EuGH keine Aussage.

Konsequenz

Das Urteil des EuGH klärt zwar einige grundsätzliche Aspekte. Hinsichtlich der entscheidenden Frage „wie viel Vorsteuer kann denn nun konkret abgezogen werden?“ hilft das Urteil nicht weiter. Es ist daher zu erwarten, dass weitere Verfahren zu diesem Themenkomplex anhängig werden. Bis zur endgültigen Klärung müssen die betroffenen Unternehmen bei Kapitalbeschaffungsmaßnahmen Vorsorge treffen, dass die Verbindung dieser Maßnahmen zu Zwecken, die den Vorsteuerabzug ermöglichen, dokumentiert wird (z. B. im Beschluss zu einer Kapitalerhöhung).