

## **Mandanteninformationen des Monats August 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:

### **Privatbereich**

1. Versagung des Verheiratetenzuschlags für eingetragene Lebenspartner ist verfassungsgemäß
2. Verbraucherinformationsgesetz in Kraft
3. Keine Beeinträchtigung des Teilhaberrechts eines Miterben durch Mehrheitsentscheidung
4. Zehnjährige Festsetzungsfrist bei Erstattungsanspruch?
5. Steuererklärungen können nicht auf Diskette abgegeben werden
6. Kein Anspruch auf Kindergeld für Staatenlose
7. Kein Steuergeheimnis bei Schmiergeldzahlungen
8. Veräußerungsverlust aus Kfz-Verkauf abziehbar

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. Schwarzarbeit schließt Gewährleistungsansprüche nicht aus
2. Doppelte Schriftformklausel im Arbeitsvertrag unwirksam
3. Sittenwidrigkeit von Stundenlöhnen
4. Bundestag verabschiedet Gesetz zur Verbesserung der grenzüberschreitenden Forderungsdurchsetzung
5. Investitionszulage: Umbau eines Schulgebäudes in ein Mietwohngebäude
6. Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie die Abfärberegung sind verfassungsgemäß
7. Pensionspferdehaltung erhöht landwirtschaftlichen Durchschnittssatzgewinn
8. Wunsch auf Verringerung der Arbeitszeit kann an bestimmte Verteilung der Arbeitszeit gebunden werden
9. Änderungskündigung wegen Wegfalls des Arbeitsplatzes nur bei Angemessenheit wirksam
10. Keine außerordentliche verhaltensbedingte Kündigung mit Auslauffrist bei Betriebsräten
11. Kein Einsichtsrecht in steuerliche Datenbank
12. Leistungsort eines Testamentsvollstreckers
13. Umsatzsteuerbefreiung für Hippotherapie
14. Beendigung eines Leasingvertrags – Ausgleichsansprüche umsatzsteuerpflichtig?
15. Vermeidung zusätzlicher Umsatzsteuerschuld durch falsche Gesamtabrechnungen
16. Neues zur Kfz-Nutzung
17. Außenprüfung bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

### **GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

1. Modernisierung des HGB-Bilanzrechts nimmt konkrete Formen an

2. Offenlegung von Jahresabschlüssen bei Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr
3. Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrags ist objektiv auszulegen
4. Arbeitgeber müssen Kündigung minderjähriger Arbeitnehmer gegenüber Eltern aussprechen
5. Bundestag beschließt GmbH-Reform
6. Berichtigung von Rechnungen
7. Unternehmer muss Rechnungsinhalte überprüfen
8. Eintragung ist erst mit Anmeldung „beantragt“
9. Mehrgewinn bleibt wegen Organschaft ohne Konsequenzen
10. Nachholverbot für Pensionsrückstellungen – Passivierungspflicht für Neuzusagen –
11. Bilanzberichtigung aufgrund nachträglicher Klärung einer Rechtsfrage

<b>Privatbereich</b>
----------------------

## 1. **Versagung des Verheiratetenzuschlags für eingetragene Lebenspartner ist verfassungsgemäß**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Inzwischen werden eingetragene Lebenspartnerschaften in weiten Teilen des Rechts wie Ehen behandelt. Dies gilt insbesondere für die weiten Bereiche des Familien- und Erbrechts. Ungeachtet dessen wird nur die Ehe durch das Grundgesetz verfassungsrechtlich geschützt. Insoweit ist eine rechtliche Gleichstellung der eingetragenen Lebensgemeinschaft und der Ehe nicht gegeben. Das Bundesverfassungsgericht hatte in einer jüngeren Entscheidung darüber zu befinden, ob eingetragene Lebenspartner Anspruch auf den sogenannten Verheiratetenzuschlag haben können.

### **Entscheidung**

Das Bundesverfassungsgericht angerufen hatte ein seit Mitte 2004 in eingetragener Lebensgemeinschaft lebender Beamter, dessen Antrag auf Zahlung des beamtenrechtlich verankerten Verheiratetenzuschlags mit dem Hinweis auf das fehlende Rechtsinstitut der Ehe abgelehnt worden war. Das Bundesverfassungsgericht wies seine Klage in letzter Instanz ab. Ungeachtet der angeglichenen Regelungen bei eingetragener Lebenspartnerschaft und Ehe bestehe eine rechtliche Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft und der Ehe im deutschen Recht nicht. Die Versagung des Verheiratetenzuschlags bei eingetragener Lebenspartnerschaft sei nicht diskriminierend und verstoße nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes. Der Verheiratetenzuschlag würde typisierend dafür gezahlt, dass ein Ehepartner seine Berufstätigkeit für die Kindererziehung aufgebe. Einen vergleichbaren Unterhaltsbedarf gäbe es in der eingetragenen Lebenspartnerschaft typischerweise nicht.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung zeigt diejenigen Bereiche auf, in denen eingetragene Lebenspartnerschaften weiterhin ungleich zur Ehe behandelt werden. Erforderlich ist regelmäßig, dass ehetyrische Erwägungen eine Grundvoraussetzung der Ungleichbehandlung darstellen. Über den gesetzlich normierten Verheiratetenzuschlag hinaus bindet die Entscheidung beispielsweise auch in Fragen ehetyrischer Sonderzahlungen in Tarifverträgen.

## 2. **Verbraucherinformationsgesetz in Kraft**

### **Einführung**

Verschiedene Lebensmittelskandale haben die Verbraucher verunsichert. Jeder möchte wissen, ob das, was er isst, gesund und sicher ist. Das neue Verbraucherinformationsgesetz (VIG), welches am 1.5.2008

in Kraft getreten ist, soll hier für alle mehr Klarheit schaffen. Das Verbraucherinformationsgesetz enthält zwei Säulen, und zwar ein Auskunftsrecht für Verbraucher und die Informationspflicht der Behörden.

### **Auskunftsrecht**

Die Verbraucher erhalten mit dem neuen Gesetz ein Auskunftsrecht im Hinblick auf Daten, die den Behörden zu Verstößen gegen das Lebensmittel- und Futtermittelgesetzbuch vorliegen. Das Auskunftsrecht bezieht sich aber auch auf Gefahren und Risiken für die Gesundheit, die von bestimmten Erzeugnissen ausgehen können. Für einzelne Produkte können Informationen über die Kennzeichnung, Herkunft, Beschaffenheit, Verwendung sowie das Herstellen oder das Behandeln eingeholt werden. Auch die eingesetzten Ausgangsstoffe oder Zusatzstoffe und die bei der Gewinnung der Ausgangsstoffe angewendeten Verfahren können nachgefragt werden. Ein Auskunftsrecht besteht für Lebens- und Futtermittel, für Wein und sogenannte Bedarfsgegenstände wie Geschirr, Kosmetika, Textilien und Kinderspielzeug. Wer sich über ein bestimmtes Produkt informieren möchte, muss sich schriftlich oder per E-Mail an die zuständige Behörde wenden. Die Anträge auf Auskunft bzw. Akteneinsicht müssen die Behörden grundsätzlich innerhalb eines Monats beantworten. Das Gesetz sieht vor, dass für die Auskünfte kostendeckende Gebühren und Auslagen zu erheben sind. Die Kosten werden, abhängig von der Schwierigkeit der Auskünfte, zwischen 5 EUR und 250 EUR betragen. Ausgenommen von den Kosten sind Informationen, die sich auf Rechtsverstöße beziehen.

### **Informationspflicht**

Mit dem neuen Gesetz werden die Behörden in die Lage versetzt, die Öffentlichkeit besser von sich aus über Missstände bei Lebensmitteln und Bedarfsgegenständen zu informieren. Dazu sind sie vor allem verpflichtet, wenn Gesundheitsgefahren, Verstöße gegen das Lebensmittelrecht, erhebliche Verbrauchertäuschungen oder wissenschaftliche Unsicherheiten vorliegen. Auch werden die Behörden jetzt ermächtigt, von sich aus auf Rücknahme- oder Rückrufaktionen bzw. sonstige Öffentlichkeitsinformationen der Wirtschaftsunternehmen z. B. im Internet hinzuweisen. Erstmals dürfen die Namen der Produkte und der betroffenen Unternehmen bekannt gegeben werden.

### **Weitere Verschärfungen**

Geplante Änderungen zielen darauf ab, die Bußgelder zu erhöhen sowie die Meldepflichten zu verschärfen.

## **3. Keine Beeinträchtigung des Teilhaberrechts eines Miterben durch Mehrheitsentscheidung**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Die Miterbengemeinschaft ist eine sogenannte Bruchteilstgemeinschaft. Damit gelten für die Miterbengemeinschaft insbesondere die folgenden Grundsätze: Die Verwaltung des in Bruchteilstgemeinschaft gehaltenen Vermögens erfolgt ausschließlich gemeinschaftlich. Mit Stimmenmehrheit können die Verwaltung und Benutzung geregelt werden. Dem einzelnen Mitglied steht ein seinem Anteil entsprechender Bruchteil an den Nutzungen zu, der nicht ohne seine Zustimmung beeinträchtigt werden kann. Dabei kann die Zustimmung zu einer solchen Beeinträchtigung im Falle der Erbengemeinschaft bereits durch den Erblasser erfolgen, in dessen Rechtsstellung die Erben in Miterbengemeinschaft eintreten. Im Übrigen sind Beeinträchtigungen des Teilhaberrechts unzulässig und entsprechende Regelungen unwirksam. Der Bundesgerichtshof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob die Miterbengemeinschaft selber durch Mehrheitsentscheid das Teilhaberrecht eines Mitglieds beeinträchtigen kann.

### **Entscheidung**

Die Parteien waren Mitglieder einer Miterbengemeinschaft. Die Beklagte verweigerte der Klägerin die ihr als Miteigentümerin zustehenden Nutzungen an einem Grundstück. Die Beklagte berief sich dabei auf eine Regelung aus einem von der Miterbengemeinschaft mit Mehrheit beschlossenen Statut, das die Beeinträchtigung des Teilhaberrechts zuließ. Dieser Regelung hatten allerdings weder die Erblasserin noch die Klägerin zugestimmt. Die Klage auf Auskehrung der Nutzungen war in allen Vorinstanzen erfolgreich, die Revision wies der Bundesgerichtshof durch Beschluss zurück. Die Beklagte konnte der Klägerin die ihr als Miteigentümerin zustehenden Nutzungen nicht verweigern, weil es an der hierfür erforderlichen Zustimmung fehlte. Diese Zustimmung hätte grundsätzlich sowohl von der Erblasserin als auch von der Klägerin als Mitglied der Miterbengemeinschaft erteilt werden können. Das Statut, das sich die Erbengemeinschaft gegeben hatte und dem weder die Erblasserin (durch vorherige Anordnung) noch

die Klägerin bei Verabschiedung zugestimmt hatten, reiche als Rechtsgrundlage für die Einschränkung aber nicht aus, sodass die im Statut vorgesehene Mehrheitsentscheidung im Hinblick auf die Auskehrungen von Nutzungen gegenüber der Klägerin unmaßgeblich sei.

#### **Konsequenz**

Der Bundesgerichtshof stärkt mit seiner Entscheidung die Rechte des einzelnen Bruchteils Eigentümers und unterstreicht ihren Wesensunterschied zur Gesellschaft. Selbst wenn die Mehrheit einer Bruchteils-gemeinschaft ein intern bindendes Statut verabschiedet, wird es – jedenfalls was die Regelungen zur Auskehrung von Nutzungen angeht – gegenüber dem Mitglied, das die Nutzung herausverlangt, nur wirksam, wenn dieses Mitglied dem Statut ursprünglich zugestimmt hat. Damit besteht in der Bruchteils-gemeinschaft dem Grunde nach zunächst ein „Vollausschüttungsgebot“.

#### **4. Zehnjährige Festsetzungsfrist bei Erstattungsanspruch?**

##### **Kernproblem**

Werden Einkünfte in einer Steuererklärung bewusst nicht angegeben, kann der Steuerpflichtige sich nicht auf die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren für Steuerhinterziehung berufen, wenn sich durch die spätere Nacherklärung der Einkünfte und die Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer letztlich eine Erstattung ergibt.

##### **Sachverhalt**

Der Kläger hatte im Jahre 1999 in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 Einkünfte aus Kapitalvermögen bewusst nicht erklärt. Im Jahre 2004 erstattete der Kläger Selbstanzeige beim Finanzamt und erklärte nachträglich die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Gleichzeitig legte er eine Steuerbescheinigung einer Bank bei. Aus dieser ging hervor, dass von den Einkünften bereits Kapitalertragsteuer einbehalten worden war. Unter Berücksichtigung der nacherklärten Einkünfte und der Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer hätte sich eine Erstattung ergeben. Eine Änderung des Steuerbescheids war nach Ansicht des Klägers zeitlich noch möglich, da er sich nicht auf die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren berief, sondern auf die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren in den Fällen von Steuerhinterziehung.

##### **Entscheidung**

Die reguläre Festsetzungsfrist von vier Jahren war in 2004 unstrittig abgelaufen. Eine Verlängerung der Festsetzungsfrist auf zehn Jahre für Fälle der Steuerhinterziehung und damit die Möglichkeit zur Änderung des Steuerbescheids zugunsten des Klägers lag allerdings nicht vor. Die Vorschrift zur Verlängerung der Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung soll das Finanzamt in die Lage versetzen, in strafbarer Weise vorenthaltene Steuerbeträge nachzufordern. Im entschiedenen Fall bestand aber kein Anspruch des Finanzamts auf eine Abschlusszahlung, da die Steuer bereits durch Abzug erhoben wurde.

##### **Konsequenz**

Die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren in Fällen von Steuerhinterziehung kommt nur zum Tragen, wenn dadurch ein Anspruch des Finanzamts hinterzogen wurde. Ergibt sich für den Steuerhinterzieher ein Erstattungsanspruch, ist eine Korrektur – wie für den ehrlichen Steuerpflichtigen – nur im Rahmen der regulären Festsetzungsfrist von vier Jahren möglich. Dem unehrlichen Steuerpflichtigen kann kein längerer Berichtigungszeitraum für eine Änderung zu seinen Gunsten gewährt werden als dem ehrlichen.

#### **5. Steuererklärungen können nicht auf Diskette abgegeben werden**

##### **Kernproblem**

Neben der Abgabe einer Steuererklärung auf den amtlichen Vordrucken ist bereits seit Längerem eine Abgabe elektronisch mittels der Plattform ELSTER möglich. Die Abgabe der Steuererklärung auf einer Diskette ist jedoch nicht möglich.

##### **Sachverhalt**

Der Steuerpflichtige hatte für die Jahre 2000 und 2001 keine Einkommensteuererklärungen eingereicht, worauf das Finanzamt das Einkommen schätzte und dementsprechend Schätzungsbescheide erließ. Hiergegen legte der Steuerpflichtige Einspruch ein und kündigte die baldige Einreichung der Steuererklä-

rungen an. In der Folge wurden die Steuererklärungen jedoch nicht eingereicht. Das Finanzamt wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Daraufhin erhob der Steuerpflichtige Klage mit der Begründung, dass die Einkünfte zu hoch angesetzt seien. Dies könne anhand der Steuererklärungen nachgewiesen werden, die dem Gericht auf Diskette vorlägen.

### **Entscheidung**

Die Schätzung der Einkünfte hätte der Steuerpflichtige durch präzise und überprüfbare Erklärungsangaben widerlegen können. Die auf der Diskette enthaltenen Angaben genügen dem nicht, da die vorgegebenen Übermittlungsarten nicht eingehalten worden sind. Demnach ist eine Steuererklärung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. Daneben besteht die Erleichterung, Dokumente elektronisch zu übermitteln. Dies ist jedoch nicht mithilfe einer Diskette möglich, auf der sich die Steuererklärung befindet. Dem Finanzamt ist es nicht zuzumuten, Dokumente auf einer Diskette auf eigenem Rechner zu öffnen. Hiermit sind zu viele Risiken verbunden, u. a. dass dadurch Viren übertragen werden. Der Steuerpflichtige könne ohne Weiteres die Dokumente ausdrucken und dann der Behörde übermitteln.

### **Konsequenz**

Bei der Abgabe der Steuererklärungen muss sich der Steuerpflichtige an die vorgegebenen Wege halten. Entweder wird die Steuererklärung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder die Übermittlung erfolgt elektronisch über die Plattform ELSTER. Andere Wege führen dazu, dass die erklärten Sachverhalte zugunsten des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden.

## **6. Kein Anspruch auf Kindergeld für Staatenlose**

### **Kernproblem**

Im Staatenlosenübereinkommen ist geregelt, dass ein Staatenloser bei der Einkommensbesteuerung einem Deutschen gleichgestellt wird. Seit 1996 richtet sich der Anspruch auf Kindergeld nach den steuerlichen Vorschriften. Zu klären war daher, ob in Deutschland lebende staatenlose Ausländer durch die steuerliche Gleichstellung mit Deutschen auch Anspruch auf Kindergeld haben.

### **Rechtslage**

Wenn Staatenlose durch einen Reiseausweis ihre Staatenlosigkeit nachweisen können, werden sie gemäß des Staatenlosenübereinkommens einem Inländer steuerlich gleichgestellt. Nach dem Einkommensteuergesetz können auch in Deutschland wohnende Ausländer, die nicht Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staats oder der Schweiz sind, Kindergeld erhalten. Sie müssen dazu eine Niederlassungserlaubnis oder eine Aufenthaltserlaubnis besitzen, die zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit berechtigt. Der Anspruch auf Kindergeld ist damit an die Integration von Ausländern in den deutschen Arbeitsmarkt gekoppelt. Erfüllen Staatenlose diese Voraussetzungen nicht, beispielsweise weil sie sich als Flüchtlinge nur vorübergehend und ohne Arbeitserlaubnis in Deutschland aufhalten, könnte sich der Anspruch auf Kindergeld aus der steuerlichen Gleichstellung durch das Staatenlosenübereinkommen ergeben.

### **Entscheidung**

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Köln hat der Bundesfinanzhof geurteilt, dass sich aus dem Staatenlosenübereinkommen kein Anspruch des Klägers auf Kindergeld ergibt. Ist der Staatenlose erwerbstätig, so wird ihm nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Einkommensteueranlagung der Kinderfreibetrag gewährt, sodass dadurch die steuerliche Gleichstellung mit einem Inländer gewährleistet ist. Zwar sind Flüchtlinge nach dem Staatenlosenübereinkommen auch hinsichtlich der sozialen Sicherheit Deutschen gleichzustellen. Dies gilt aber nicht für Leistungen, die ausschließlich aus öffentlichen Mitteln bestritten werden, wie dies beim Kindergeld der Fall ist. Ein Anspruch auf Kindergeld kann aus dem Staatenlosenübereinkommen nicht abgeleitet werden.

### **Konsequenz**

Der Bundesfinanzhof hat auch die verfassungsrechtlichen Bedenken der Vorinstanz nicht geteilt. Ob ein Anspruch auf Kindergeld besteht, richtet sich daher auch für Staatenlose ausschließlich nach den steuerrechtlichen Vorschriften.

## **7. Kein Steuergeheimnis bei Schmiergeldzahlungen**

### **Kernproblem**

Finanzbeamte sind verpflichtet, das Steuergeheimnis zu wahren. Nur in Ausnahmefällen dürfen Informationen, die durch das Steuergeheimnis geschützt sind, weitergegeben werden. Erfährt der Beamte von geleisteten Schmiergeldzahlungen, ist er allerdings zur Mitteilung an die Staatsanwaltschaft verpflichtet.

### **Sachverhalt**

Der Geschäftsführer räumte gegenüber dem Betriebsprüfer ein, Zahlungen an einen Geschäftspartner geleistet zu haben, um von ihm weiterhin Aufträge zu erhalten. Solche Schmiergeldzahlungen sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Betriebsprüfer beabsichtigte, diese Erkenntnis wegen des Verdachts einer Straftat an die Strafverfolgungsbehörden weiterzuleiten. Die Gesellschaft beantragte eine einstweilige Anordnung, um die Weitergabe der Daten durch den Betriebsprüfer zu verhindern, da bereits strafrechtliche Verjährung eingetreten sei. Die materiell zutreffende Besteuerung sei nunmehr gesichert, sodass eine Mitteilungspflicht nicht mehr bestehe.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg lehnte den Antrag ab. Der Betriebsprüfer ist gesetzlich verpflichtet, Tatsachen, die den Verdacht eines Korruptionsdelikts begründen, mitzuteilen. Das Finanzamt hat nicht die Aufgabe, die Voraussetzungen für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens zu überprüfen. Dies ist die Aufgabe der zuständigen Strafverfolgungsbehörde. Auch eine zutreffende steuerliche Behandlung befreit das Finanzamt nicht von der Mitteilungspflicht.

### **Konsequenz**

Beabsichtigen Betriebsprüfer oder Veranlagungsbeamte, Daten weiterzugeben, die unter das Steuergeheimnis fallen, müssen Steuerpflichtige und Berater genau hinsehen, ob die Verletzung des Steuergeheimnisses in diesem Fall zulässig ist. Als Grundregel kann festgehalten werden, dass die Missbrauchsbekämpfung gegenüber dem Steuergeheimnis von Gesetzgeber und Gerichten als vorrangig eingestuft wird. Ist die Finanzverwaltung gesetzlich zur Mitteilung verpflichtet, wird daher auch das Gericht die Datenweitergabe nicht durch den Erlass einer einstweiligen Anordnung verhindern. In allen anderen Fällen ist es denkbar, die Wahrung des Steuergeheimnisses gerichtlich einzufordern.

## **8. Veräußerungsverlust aus Kfz-Verkauf abziehbar**

### **Kernproblem**

Wer träumt nicht davon: Schönes Auto fahren und den Fiskus am Wertverlust beteiligen. Während das für den Unternehmer durchaus möglich ist, konnte der Privatmann bisher nur neidisch schauen. Das ist jetzt nach einer Entscheidung des BFH anders, wenn Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres erfolgen und somit ein Spekulationsgeschäft vorliegt. Die Freude währt jedoch nur solange nicht das Gesetz geändert wird und andere Spekulationsgewinne zur Verrechnung vorliegen. Gewonnen hat den Prozess ein Cabrio-Fahrer, der innerhalb eines Dreivierteljahres einen Verlust von über 2.400 Euro erzielte.

### **Bisherige Rechtsprechung**

Bis zuletzt noch wurden Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotenzials aus dem Anwendungsbereich des steuerpflichtigen Spekulationsgeschäfts herausgenommen. Nach herrschender Meinung war der im Gesetz verwendete Begriff des Wirtschaftsguts auf „Wertgegenstände“ mit objektivem Wertsteigerungspotenzial einzuschränken.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH sah dies in seinem Urteil anders. Das Gesetz erfasse anders als frühere Fassungen des EStG alle Wirtschaftsgüter im Privatvermögen. Der Gebrauchtwagen sei als körperlicher Gegenstand eine Sache und damit ein Wirtschaftsgut. Der Verlust sei auch erzielt (= keine Liebhaberei), denn das Gesetz objektiviere durch die verhältnismäßig kurzen Veräußerungsfristen in typisierender Weise die Einkünfteerzielungsabsicht.

### **Konsequenz**

Was für Verluste gilt, muss natürlich auch für Gewinne gelten: Mit der Entscheidung des BFH dürfen sich Veräußerer von Jahreswagen, die Gewinne erzielen, der Steuerfreiheit nicht mehr sicher sein. Auch für

„verlustige“ Veräußerer wird die Freude getrübt, wenn ab 2009 die Abgeltungsteuer eingeführt wird und eine Verrechnung mit Veräußerungsgewinnen aus Wertpapiergeschäften nicht mehr möglich ist.

## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Schwarzarbeit schließt Gewährleistungsansprüche nicht aus

#### **Kernproblem**

Bei mangelhaften Werkleistungen am Bau stehen Verbrauchern auch dann Gewährleistungsansprüche zu, wenn zuvor eine Tätigkeit ohne Rechnung vereinbart wurde. Auch wenn solche Abreden nach den gesetzlichen Bestimmungen nichtig sind, weil sie der Steuerhinterziehung dienen, ist es treuwidrig, wenn sich der Werkunternehmer auf die Nichtigkeit beruft.

#### **Sachverhalt**

Der BGH hatte in zwei Fällen zu entscheiden, welche Folgen sich bei mangelhafter Werkleistung für Ansprüche des Auftraggebers ergeben, wenn der Auftragnehmer seine Leistungen aufgrund eines Werkvertrags mit einer „Ohne-Rechnung-Abrede“ erbracht hat. Im ersten Verfahren hatte der Kläger den Beklagten beauftragt, die Terrasse seines Hauses abzudichten und mit Holz auszulegen. Wegen eines kurz darauf eingetretenen Wasserschadens in der unter der Terrasse liegenden Wohnung machte der Kläger Gewährleistungsrechte geltend. Im zweiten Verfahren war der Beklagte mit Vermessungsarbeiten für den Neubau der Kläger beauftragt; Haus und Carport wurden wegen eines angeblichen Vermessungsfehlers falsch platziert, die Kläger verlangten Schadensersatz. Der BGH hob die jeweiligen vorinstanzlichen Urteile auf, soweit sie zulasten der Kläger ergangen waren, und verwies die Rechtsstreite an die Berufungsgerichte zurück.

#### **Entscheidung**

Die wegen Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nichtigen „Ohne-Rechnung-Abreden“ führen nur dann nicht zu einer Gesamtnichtigkeit der Werkverträge, wenn diese bei vereinbarter ordnungsgemäßer Rechnungslegung zu denselben Konditionen abgeschlossen worden wären. Die Frage der Gesamtnichtigkeit konnte der Senat offen lassen, denn nach den Grundsätzen von Treu und Glauben war den Beklagten die Berufung hierauf versagt. Dies ergibt sich aus der besonderen Interessenlage, die typischerweise bei derartigen Bauverträgen dann besteht, wenn der Auftragnehmer seine Werkleistung in mangelhafter Weise erbracht hat. Er verhält sich treuwidrig, wenn er sich im Widerspruch zu seinem bisher auf Erfüllung des Vertrags gerichteten Verhalten darauf beruft, dass er wegen der „Ohne-Rechnung-Abrede“ nicht gewährleistungspflichtig sei.

#### **Konsequenz**

Einem Auftragnehmer ist regelmäßig die Berufung auf eine Gesamtnichtigkeit des Werkvertrags wegen der Gesetzwidrigkeit einer „Ohne-Rechnung-Abrede“ versagt.

### 2. Doppelte Schriftformklausel im Arbeitsvertrag unwirksam

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Arbeitsverträge sehen regelmäßig Schriftformklauseln vor. Nach einfachen Schriftformklauseln bedürfen Änderungen oder Ergänzungen des Arbeitsvertrags der schriftlichen Vereinbarung. Solche Klauseln können im Arbeitsrecht aber durch eine tatsächlich anderweitige Übung ausgehebelt werden. Durch tatsächliche Handhabung wird auf das Schriftformerfordernis konkludent verzichtet. Daher sehen Arbeitsverträge oftmals eine doppelte Schriftformklausel vor. Danach ist auch der Verzicht auf das Schriftformerfordernis nur in schriftlicher Form zulässig. Damit soll verhindert werden, dass tatsächliche Übung als konkludenter Verzicht auf die Schriftform verstanden werden kann. Das Bundesarbeitsgericht hatte in einer jüngeren Entscheidung über die Zulässigkeit solcher doppelten Schriftformklauseln zu entscheiden.

#### **Entscheidung**

Der Kläger war bei der Beklagten als Büroleiter in China beschäftigt. Der zugrunde liegende Formulararbeitsvertrag enthielt eine doppelte Schriftformklausel, nach der auch der Verzicht auf die Schriftform nur

schriftlich zulässig sein sollte. Die Beklagte erstattete dem Kläger und den anderen in China tätigen Mitarbeitern die Mietkosten, ohne dass eine entsprechende schriftliche Vereinbarung existierte. Im Juli 2005 kündigte sie das Arbeitsverhältnis mit dem Kläger fristlos und verweigerte seitdem die Erstattung der Mietkosten. Nachdem sich die Parteien über die Kündigung verglichen hatten, verlangte der Arbeitnehmer noch die Zahlung der Mieten für die Monate Juli 2005 bis März 2006. Der Arbeitgeber verweigerte die Zahlung und berief sich auf die Schriftformklausel. Während das Arbeitsgericht noch dem Arbeitgeber Recht gab, urteilte zuletzt das Bundesarbeitsgericht zugunsten des Arbeitnehmers. Dem Anspruch aus der bisherigen betrieblichen Übung der Übernahme der Mietkosten stehe auch die doppelte Schriftformklausel nicht entgegen. Die individuelle Absprache habe stets Vorrang vor allgemeinen Regelungen wie hier die des Arbeitsvertrags, die als Allgemeine Geschäftsbedingungen zu werten seien. Vor diesem Hintergrund sei die doppelte Schriftformklausel überraschend, weil sie dem Arbeitnehmer suggeriere, sein bisher bestehender Anspruch bestünde gar nicht, und somit gegenüber dem Arbeitgeber unwirksam.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung reiht sich in eine Vielzahl von Entscheidungen der Arbeitsgerichte ein, die arbeitsvertragliche Regelungen an den Grundsätzen zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen messen. Festzuhalten bleibt: Doppelte Schriftformklauseln im Arbeitsvertrag sind regelmäßig unwirksam. Die einfache Schriftformklausel wird durch betriebliche Übung durchbrochen.

## **3. Sittenwidrigkeit von Stundenlöhnen**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Nach ständiger Rechtsprechung unterliegen Löhne einer Sittenwidrigkeitskontrolle durch die Arbeitsgerichte. In der Regel wird Sittenwidrigkeit angenommen, wenn der vereinbarte Stundenlohn um ein Drittel oder mehr von den üblichen Vergütungen vergleichbarer Arbeitnehmer abweicht, wobei regelmäßig der Vergleich zu einschlägigen tariflichen Vergütungen gezogen wird. Das Landesarbeitsgericht Bremen hatte in einer jüngeren Entscheidung über die Sittenwidrigkeit von Lohnvereinbarungen zu befinden und darüber zu urteilen, welcher Lohn zu zahlen ist.

### **Entscheidung**

Geklagt hatte eine geringfügig beschäftigte Packhilfe eines Supermarktes, die einen Stundenlohn von 5,00 EUR erhielt. Diesen Stundenlohn griff sie als sittenwidrig niedrig an, da der Lohntarifvertrag des Einzelhandels als Mindestvergütung einen Stundenlohn von 9,70 EUR festschreibe. Der Lohntarifvertrag war auf ihr Arbeitsverhältnis nicht anwendbar. Das Landesarbeitsgericht gab der Klägerin Recht. Der vereinbarte Stundenlohn sei um mehr als ein Drittel geringer als der vergleichbare Mindesttariflohn und damit sittenwidrig. Ungeachtet der nicht bestehenden Tarifbindung träten die tariflichen Vergütungsregelungen an die Stelle der sittenwidrigen.

### **Konsequenz**

Die Wirkung der Entscheidung liegt in der Feststellung, dass unmittelbar derjenige Lohn zu zahlen ist, der nach dem einschlägigen bzw. vergleichbaren Tarifvertrag zu zahlen ist. Damit kommt es nicht mehr dazu, dass der zutreffende Lohnanspruch an vergleichbaren Arbeitnehmern bemessen wird, sondern, selbst dann, wenn keine Tarifbindung vorliegt, der Lohntarifvertrag maßgeblich wird. Bei geringfügig Beschäftigten kommt hinzu, dass diese bei Zahlung des höheren Stundenlohns regelmäßig die Verdienstgrenzen der Geringfügigkeit überschreiten und damit zu sozialversicherungspflichtigen Beschäftigten werden. Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Das Bundesarbeitsgericht hat wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage zu entscheiden.

## **4. Bundestag verabschiedet Gesetz zur Verbesserung der grenzüberschreitenden Forderungsdurchsetzung**

### **Einführung**

Um einen rechtskräftigen Titel gegen einen Schuldner zu erlangen, aus dem dann vollstreckt werden kann, bedarf es schon innerhalb von Deutschland großer Geduld. Kommt erschwerend hinzu, dass der Schuldner seinen Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, sehen viele Forderungsinhaber von der Geltendmachung ihrer Forderungen ab. Der Kostenaufwand steht gerade bei geringen Forderungen nicht



im Verhältnis zum erzielbaren Erfolg. Neben dem Gerichtsverfahren sind weitere Kosten zu berücksichtigen, z. B. die teuren Auslandszustellungen, die Erforderlichkeit von Übersetzungen und das komplizierte Vollstreckbarkeitserklärungsverfahren. Um hier Abhilfe zu schaffen, sehen zwei EU-Verordnungen die Einführungen eines Europäischen Mahnverfahrens (ab 12.12.2008) und eines europäischen Verfahrens für geringfügige Forderungen (ab 1.1.2009) vor. Zugleich wurde die grenzüberschreitende Zustellung vereinfacht. Die vom Bundestag verabschiedeten Ausführungsbestimmungen treten zeitgleich mit den jeweiligen EU-Verordnungen in Kraft.

### **Europäisches Mahnverfahren**

Das Europäische Mahnverfahren ist anwendbar, wenn Gläubiger und Schuldner in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind (grenzüberschreitende Geldforderungen). Das Mahnverfahren findet grundsätzlich beim Gericht des Antragsgegners statt. In Deutschland wird für die Bearbeitung von Anträgen ausschließlich das Amtsgericht Berlin-Wedding zuständig sein mit Ausnahme von arbeitsrechtlichen Ansprüchen. Der Antragsteller hat ein Formular auszufüllen. Ist der Zahlungsantrag nicht offensichtlich unbegründet, wird ein Zahlungsbefehl erlassen. Nach der Zustellung des Zahlungsbefehls durch das Gericht kann der Antragsgegner innerhalb von 30 Tagen Einspruch einlegen. Im Fall des Einspruchs geht die Angelegenheit in einen gewöhnlichen Zivilprozess über. Anderenfalls erklärt das Gericht den Zahlungsbefehl für vollstreckbar. Der Zahlungstitel kann dann in jedem Mitgliedstaat durchgesetzt werden.

### **Europäisches Verfahren für geringfügige Forderungen**

Für Forderungen bis 2.000 EUR in grenzüberschreitenden Fällen wurde ein einheitliches europäisches Zivilverfahren geschaffen, das vor den Gerichten der Mitgliedstaaten mit Ausnahme Dänemarks Anwendung findet. Zahlungsansprüche können vom Gläubiger künftig in einem einheitlichen Verfahren vor dem zuständigen Gericht des Schuldners geltend gemacht werden. Für die Verfahrenseinleitung und die Erwiderung stehen Formulare zur Verfügung. Ausfüllhinweise erleichtern die Nutzung in der Praxis. Die Vertretung durch einen Rechtsanwalt ist nicht vorgeschrieben. Das Verfahren wird grundsätzlich schriftlich geführt. Eine mündliche Verhandlung findet nur statt, wenn das Gericht sie für notwendig erachtet.

## **5. Investitionszulage: Umbau eines Schulgebäudes in ein Mietwohngebäude**

### **Kernproblem**

Zu den begünstigten Investitionen gehörten nach der früheren Fassung des Investitionszulagegesetzes auch nachträgliche Herstellungs- sowie Erhaltungsarbeiten an Gebäuden, soweit diese mindestens 5 Jahre nach Beendigung der begünstigten Arbeiten entgeltlich Wohnzwecken dienen. Der BFH hatte einen Fall zu beurteilen, in dem es in diesem Zusammenhang um 2 Streitfragen ging. Ein früheres Schulgebäude wurde in ein Wohngebäude umgebaut. Zum einen war das FG der Auffassung, dass die Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken vor der Investition ebenso Voraussetzung sei wie die Nutzung danach. Begründet hat es dies u. a. damit, dass die gesetzliche Überschrift die Passage „Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden“ zierte. Aus dem Gesetzestext ergab sich diese Einschränkung aber nicht. Zum anderen war fraglich, ob ein „neues“ oder „anderes“ Gebäude hergestellt worden war.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH führte aus, dass die amtliche Gesetzesüberschrift zwar zum Gesetzesinhalt gehöre; maßgebend sei aber der Wortlaut des Gesetzes, der stets Vorrang habe. Nur bei Mehrdeutigkeit des Gesetzeswortlauts könne die Überschrift zur Auslegung herangezogen werden. Gleiches gelte für die Gesetzesmaterialien. Der Senat teilte auch nicht die Auffassung des FG, dass begrifflich keine nachträglichen Herstellungsarbeiten vorlägen, weil die zu einer Nutzungsänderung führenden Baumaßnahmen einkommensteuerrechtlich als Herstellung eines anderen Wirtschaftsguts zu beurteilen seien. Die Förderung ist nur dann ausgeschlossen, wenn die Baumaßnahmen zu einem bautechnisch neuen Gebäude führen. Eine Herstellung wird in Anlehnung an das HGB einkommensteuerrechtlich zwar auch dann angenommen, wenn sich durch bauliche Maßnahmen die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts ändert, d. h. bei wirtschaftlicher Betrachtung ein anderes Wirtschaftsgut entsteht. Soweit im Einkommensteuerrecht aber Vergünstigungen an die Herstellung eines Gebäudes anknüpfen, gelten diese nach der Rechtsprechung nur für Neubauten. Ein Neubau liegt danach nicht vor, wenn sich nur die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert. Entscheidend ist, ob das Gebäude in bautechnischer Hinsicht neu ist. Das ist insbe-

sondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind. Diese Voraussetzung war hier aber nicht gegeben. Unbedeutend blieb damit, ob Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand vorliegt, denn beide Aufwandsarten waren begünstigt.

### **Konsequenz**

Heutzutage sind Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an Gebäuden nicht mehr zulagebegünstigt.

## **6. Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten sowie die Abfärberegelung sind verfassungsgemäß**

### **Urteilsfall**

Die Klägerin führte eine GbR mit den Tätigkeitsfeldern Goldschmiede und Schmuckgalerie. Diese verkaufte neben den durch die Gesellschafter selbst hergestellten Schmuckstücken auch zugekauften Schmuck anderer Hersteller. Die Klägerin machte geltend, für die selbst erzeugten Schmuckstücke Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit zu erzielen, die Einkünfte aus der Veräußerung zugekaufter Ware solchen aus Gewerbebetrieb zuordnen zu wollen. Das Finanzamt hingegen behandelte sämtliche Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb.

### **Entscheidung**

Das BVerfG entschied, dass es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass die Einkünfte der sonstigen Selbstständigen und der Land- und Forstwirte nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Auch entschied das BVerfG, dass die sog. Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Zur Begründung führte das BVerfG aus, dass immer noch tragfähige Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden bestehen. Denn bei freien Berufen ist im Regelfall eine akademische oder vergleichbare Qualifikation erforderlich, darüber hinaus ist eine solche Tätigkeit üblicherweise weniger personal- und produktionsintensiv. Ebenso unterscheiden sich Land- und Forstwirte durch die Flächegebundenheit ihrer Betriebe, die Abhängigkeit ihres Wirtschaftserfolgs von den Witterungsbedingungen sowie durch das besondere Gewicht des Produktionsfaktors Boden wesentlich von Gewerbetreibenden. Auch die Sonderbelastung mit Grundsteuer stellt ein weiteres Abgrenzungskriterium dar. Damit wäre eine unterschiedliche Behandlung alleine aus der differenzierenden Betrachtung gerechtfertigt.

### **Fazit**

Die Gewerbesteuerfreiheit von Selbstständigen und Landwirten ist gewollt. Fallen jedoch unterschiedliche Einkünfte derart zusammen, dass sie in einer Personengesellschaft erzielt werden, werden diese durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Nach Meinung des BVerfG dient diese Regelung der Vereinfachung der Ermittlung von Einkünften. Darüber hinaus soll vermieden werden, dass infolge unzureichender Abgrenzungsmöglichkeiten gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer entzogen werden. Also wird es erforderlich sein, insbesondere durch gesellschaftsrechtliche Gestaltungen der Abfärberegelung auszuweichen.

## **7. Pensionspferdehaltung erhöht landwirtschaftlichen Durchschnittssatzgewinn**

### **Frage**

Der Bundesfinanzhof hatte zu entscheiden, ob die Leistungen eines Landwirts in Form von Pferdepensionshaltung noch dem Grundbetrag der Durchschnittssatzgewinnermittlung zuzuordnen sind. Im Urteilsfall hielt der Kläger Pensionspferde mit vertraglichen Vereinbarungen über Stallplätze sowie der Lieferung von Futter und Einstreu. Ferner sorgte er für die medizinische Verpflegung. Das Finanzamt sowie das Finanzgericht sahen in dieser Tätigkeit eine Dienstleistung an Nichtlandwirte. Insofern wurde der Gewinn aus Pferdepensionshaltung dem Grundbetrag der Durchschnittssatzgewinnbesteuerung hinzugerechnet.

### **Entscheidung**

Der nach Durchschnittssätzen zu ermittelnde Gewinn ist die Summe aus dem Grundbetrag, den Zuschlägen für Sondernutzungen, den gesondert zu ermittelnden Gewinnen, den vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen sowie Gewinnen aus bestimmten Kapitalerträgen. Die Höhe des Grundbetrags richtet sich primär nach den Hektarwerten und knüpft an den Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an. Bereits durch Senatsurteil aus 1988 wurde entschieden, dass hierunter Erträge aus Pferde-

pensionshaltung nicht mit einbezogen werden können. Sie sind neben dem Grundbetrag gesondert zu ermitteln und in den Durchschnittssatzgewinn zusätzlich mit einzubeziehen. Voraussetzung ist, dass die Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten erzielt werden, sofern diese dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen sind und nicht für andere land- und forstwirtschaftliche Betriebe erbracht werden. Die maßgebliche Grenze der gesonderten Hinzurechnung zum Durchschnittssatzgewinn liegt bei 1.534 EUR. Der hinzurechenbare Gewinn aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten wird mit 35 % der Einnahmen pauschaliert. Diese Rechtsgrundlage bildete die Entscheidungsgrundlage des Bundesfinanzhofs, die Gewinne aus Pferdepensionshaltung nicht dem Grundbetrag zu unterwerfen. Durch die vertraglichen Vereinbarungen, neben der Gewährung eines Stellplatzes weitere Dienstleistungen durch Pflege und medizinische Betreuung zu erbringen, stellt die Tätigkeit eine einheitlich zu beurteilende Dienstleistung dar.

### **Konsequenz**

Leistungen eines Landwirts sind nunmehr auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach dem Merkmal einer Dienstleistung zu prüfen. Liegt demnach eine einheitlich zu beurteilende Gesamtleistung, also eine Mischung aus klassischer landwirtschaftlicher Tätigkeit sowie einer darüber hinausgehenden Dienstleistung vor, gibt in aller Regel die Dienstleistung das Gepräge der Tätigkeit. Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit der gesonderten Gewinnermittlung und der Erhöhung des steuerlichen Durchschnittssatzgewinns.

## **8. Wunsch auf Verringerung der Arbeitszeit kann an bestimmte Verteilung der Arbeitszeit gebunden werden**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Grundsätzlich haben Arbeitnehmer nach sechsmonatiger Wartezeit einen gesetzlich geregelten Anspruch auf einen Teilzeitarbeitsplatz, den der Arbeitgeber nur in sehr engen Grenzen und unter strengen Anforderungen zurückweisen kann. In Kleinbetrieben gilt der Anspruch auf Teilzeitarbeit ebenfalls, kann aber unter einfacheren, aber immer noch hohen Anforderungen zurückgewiesen werden. Darüber hinaus kann der Arbeitnehmer sein Begehren auf Teilzeitarbeit davon abhängig machen, dass der Arbeitgeber dem Wunsch des Arbeitnehmers auf bestimmte Arbeitszeiten entspricht (sog. Verteilungswunsch). Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob ein einmal getroffener Verteilungswunsch noch abgeändert werden kann.

### **Entscheidung**

Die Klägerin war seit 1995 mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 40 Stunden beschäftigt. Nachdem die Klägerin mit dem beklagten Arbeitgeber ihren Wunsch auf Verringerung der Arbeitszeit erörtert hatte, beantragte sie im Januar 2006 eine Verringerung der Arbeitszeit auf 33 Stunden bei einer Verteilung von Montag bis Donnerstag von 8.30 bis 12.30 Uhr und von 13.00 bis 16.00 Uhr sowie Freitag von 8.30 bis 13.30 Uhr. Der Arbeitgeber lehnte diesen Verteilungswunsch ab. Mit der Klage machte die Klägerin die Verringerung und Verteilung der Arbeitszeit geltend, änderte im Verlauf des Prozesses ihren Verteilungswunsch allerdings mehrfach. Nachdem das Arbeitsgericht die Klage abgewiesen und das Landesarbeitsgericht der Klage stattgegeben hatte, entschied das Bundesarbeitsgericht nunmehr zugunsten des Arbeitgebers. Der einmal geltend gemachte Verteilungswunsch dürfe im Prozess nicht mehr geändert werden. Es bleibe ihr nur, nochmals die Verringerung der Arbeitszeit entsprechend der gesetzlichen Vorgaben geltend zu machen und gegebenenfalls einzuklagen.

### **Konsequenz**

Der gesetzlich nicht als zwingende Voraussetzung des Anspruchs auf Teilzeitarbeit ausgestaltete Verteilungswunsch wird in seiner einmal geäußerten Form bindend. Lehnt der Arbeitgeber diesen Verteilungswunsch ab, muss er eingeklagt werden. Arbeitgebern gibt die Entscheidung die Planungssicherheit, dass der Teilzeitananspruch nur in seiner konkret eingeklagten Form bindend werden kann.

## **9. Änderungskündigung wegen Wegfalls des Arbeitsplatzes nur bei Angemessenheit wirksam**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Der Wegfall des Arbeitsplatzes bei gleichzeitig nicht möglicher Weiterbeschäftigung auf einem anderen Arbeitsplatz und zutreffender sozialer Rechtfertigung führt zur Eröffnung der betriebsbedingten Kündi-

gungsmöglichkeit. Ist eine Beendigungskündigung nicht möglich, weil der Arbeitnehmer nicht kündbar ist oder ihm ein anderer Arbeitsplatz – auch bei geänderten Bedingungen – angeboten werden kann, kommt nur eine Änderungskündigung in Frage, die rechtlich eine Kündigung des bestehenden Arbeitsverhältnisses bei gleichzeitigem Angebot eines (Weiter)Arbeitsverhältnisses zu geänderten Bedingungen ist. Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr darüber zu entscheiden, welchen Umfang die Änderungskündigung haben kann, also wie weit die Bedingungen des Arbeitsverhältnisses abgeändert werden können.

### **Entscheidung**

Der Kläger war seit 1990 bei der beklagten Kirchengemeinde als Hausmeister in einem Objekt beschäftigt. Der Kläger war wegen der geltenden tarifvertraglichen Regelungen unkündbar. Das Objekt wurde zum 1.10.2006 geschlossen. Die Beklagte bot dem Kläger daraufhin die Stelle eines Küsters in einer Gemeindegemeinde unter der Bedingung an, dass er in die Küsterwohnung einziehe. Der Kläger lehnte dieses Angebot ab, woraufhin die Beklagte kündigte und die Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses als Küster und Hausmeister ab dem 1.1.2007 anbot, verbunden mit dem Bezug der Dienstwohnung. Gegen diese Änderungskündigung klagte der Kläger und bekam zuletzt vom Bundesarbeitsgericht Recht, da das Änderungsangebot des Arbeitgebers über das erforderliche Maß hinausgehe. Denn es bestand keine zwingende Notwendigkeit, das Änderungsangebot vom Bezug der Dienstwohnung abhängig zu machen, da der Kläger im Verfahren bewiesen hatte, dass er seine Arbeit auch von seiner unweit vom Arbeitsplatz gelegenen Privatwohnung verrichten konnte. Entsprechend seien die notwendigen Anpassungen in der Änderungskündigung nicht auf das unbedingt erforderliche Maß beschränkt worden.

### **Konsequenz**

Eine Änderungskündigung wegen Wegfalls des Arbeitsplatzes ist unwirksam, wenn der Arbeitgeber die an sich notwendigen Anpassungen nicht auf das unbedingt erforderliche Maß beschränkt, sondern darüber hinausgehende Änderungen vornehmen will.

## **10. Keine außerordentliche verhaltensbedingte Kündigung mit Auslauffrist bei Betriebsräten**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Mitglieder des Betriebsrates sind gesetzlich vor ordentlichen Kündigungen geschützt. Dies gilt in der Regel selbst bei Kündigungen aus personen- und verhaltensbedingten Gründen. Zulässig sind damit im Ergebnis nur außerordentliche Kündigungen aus wichtigem Grund, die eine Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses unter Berücksichtigung des Betriebsratsmandats unzumutbar machen. Dieser weitreichende Kündigungsschutz beginnt bereits mit der Aufstellung zur Betriebsratswahl und endet erst ein Jahr nach Ablauf des Mandats. Die außerordentliche Kündigung ist in der Regel fristlos, allerdings kann es bei besonderen sozialen Umständen gerechtfertigt sein, dass eine außerordentliche Kündigung nur mit einer sogenannten Auslauffrist ausgesprochen werden kann. Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob eine verhaltensbedingte Kündigung mit Auslauffrist bei Betriebsräten einer außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund gleichstehen kann.

### **Entscheidung**

Die Klägerin war als Bürokauffrau beim beklagten Arbeitgeber angestellt. In den Jahren 2004 und 2005, in denen sie Betriebsratsmitglied war, war sie mehrfach wegen Fehlbuchungen bei der Verwaltung und Abrechnung von Kassen abgemahnt worden. Dabei ging es nicht um den Vorwurf, die Klägerin habe in die eigene Tasche gewirtschaftet, sondern um mangelhafte Leistungen. Im Frühjahr 2005 entdeckte die Beklagte, dass die Klägerin erneute Fehlbuchungen durch nachträgliche Buchungen auszugleichen und zu verbergen versucht sowie in gleicher Absicht eigenes Geld in die Kasse gelegt hatte. Daraufhin sprach die Beklagte eine außerordentliche Kündigung und hilfsweise eine außerordentliche Kündigung mit Auslauffrist, die der Kündigungsfrist entsprach, aus. Die hiergegen gerichtete Klage der Klägerin hatte in allen Instanzen Erfolg. Zuletzt stellte das Bundesarbeitsgericht fest, dass das Arbeitsverhältnis weder fristlos noch mit Auslauffrist gekündigt werden konnte. Zwar hätten die Kassenmanipulationen eine schwerwiegende Pflichtverletzung dargestellt, der Beklagten wäre es aber insbesondere angesichts des langen Arbeitsverhältnisses und des Nichtvorliegens einer Bereicherungsabsicht zumutbar gewesen, die Klägerin zumindest bis zum Ablauf der ordentlichen Kündigungsfrist weiter zu beschäftigen. Demnach wäre eine ordentliche Kündigung und nicht die erforderliche außerordentliche Kündigung geboten gewe-

sen. Die Tatsache, dass der Arbeitgeber eine außerordentliche Kündigung mit einer der ordentlichen Kündigungsfrist entsprechenden Auslauffrist ausgesprochen habe, ändere an dieser Wertung nichts. Würde man die außerordentliche Kündigung mit Auslauffrist anerkennen, käme dies einer faktischen kündigungsrechtlichen Gleichstellung von Betriebsratsmitgliedern mit normalen Arbeitnehmern gleich, die das Gesetz nicht vorsehe.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung unterstreicht einmal mehr die vom Gesetzgeber gewollte Unkündbarkeit von Betriebsratsmitgliedern. Es gilt: Liegen keine Gründe für eine außerordentliche fristlose Kündigung vor, ist die Kündigung eines Betriebsratsmitglieds aussichtslos.

### **11. Kein Einsichtsrecht in steuerliche Datenbank**

#### **Kernproblem**

Die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen sammelt Daten, die für spätere Betriebsprüfungen, Finanzgerichtsverfahren oder für die Steuerfahndung verwendet werden können. Zentral erfasst werden dabei Angaben über Beziehungen von inländischen Firmen und Personen zum Ausland und umgekehrt. Grundsätzlich hat jeder Betroffene einen Anspruch darauf, dass ihm Auskunft über seine gespeicherten Daten erteilt wird. Die Auskunft wird jedoch nicht erteilt, wenn dadurch laufende Ermittlungen gefährdet werden könnten.

#### **Sachverhalt**

Der Steuerpflichtige verlangte vom Bundesamt Auskunft über die ihn betreffenden Daten. Er unterhielt sehr umfangreiche direkte und indirekte Beziehungen zu ausländischen Gesellschaften. Das Bundesamt hatte bereits dreizehn Aktenordner zusammengestellt. Es lehnte den Antrag auf Auskunftserteilung ab, da dadurch die gesammelten Informationen wertlos würden. Der Betroffene könnte sich etwa aus Domizilgesellschaften zurückziehen, die bereits erfasst seien, oder in Domizilgesellschaften tätig werden, die noch nicht bekannt seien.

#### **Entscheidung**

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Sammlung der Daten an sich verfassungsgemäß ist. Die Sammlung der Daten dient dem Ziel der gleichmäßigen Festsetzung von Steuern. Dieses Ziel würde vereitelt, wenn der Betroffene wüsste, über welche seiner unterschiedlichen Funktionen im Ausland das Bundesamt bereits informiert ist. Daher ist das Grundrecht des Betroffenen auf Informationserteilung in diesem Fall nachrangig gegenüber dem öffentlichen Interesse an der gleichmäßigen Festsetzung von Steuern. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf Erteilung der Auskunft.

#### **Konsequenz**

Der Informationsstand der Finanzverwaltung über Auslandsbeziehungen wird zunehmend besser, da die Daten mit jeder Betriebsprüfung im In- und Ausland, aber auch mithilfe öffentlicher Quellen (Handelsregister, Nachschlagewerke) vervollständigt werden. Steuerpflichtige, die im Ausland tätig sind, sollten dies beachten. Die Richtigkeit der gespeicherten Daten kann der Betroffene erst dann überprüfen, wenn die Daten in einem konkreten Betriebsprüfungs- oder Steuerfahndungsverfahren gegen ihn verwendet werden sollen.

### **12. Leistungsort eines Testamentsvollstreckers**

#### **Einführung**

Erbringen Unternehmen Dienstleistungen mit Auslandsbezug, ist zu klären, ob diese Dienstleistungen im In- oder Ausland umsatzsteuerlich erfasst werden. Hierzu ist Voraussetzung, dass bekannt ist, was für eine Dienstleistung überhaupt erbracht wird. Dies klingt einfach, ist es aber meistens nicht.

#### **Fall**

Ein Steuerberater wurde als gerichtlich bestellter Testamentsvollstrecker und Nachlasspfleger tätig. Die Erben hatten ihren Wohnsitz außerhalb der Europäischen Gemeinschaft. Strittig war, ob der Steuerberater seine Leistung im Inland oder Ausland erbrachte. Entscheidend hierfür war die Frage, ob die Testamentsvollstreckung eine berufstypische Tätigkeit eines Steuerberaters darstellt. In diesem Fall würde

sich der Leistungsort am Wohnsitz des Leistungsempfängers (Drittland) orientieren, anderenfalls nach dem Ort, von dem der Steuerberater aus sein Unternehmen betreibt (Inland).

#### **Urteil**

Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei der Testamentsvollstreckung nicht um eine berufstypische Tätigkeit eines Steuerberaters oder eine dieser ähnlichen Tätigkeit. Der Steuerberater erbringt daher mit der Testamentsvollstreckung eine im Inland steuerbare Leistung.

#### **Konsequenz**

Das Urteil des BFH wird durch den EuGH bestätigt. Dieser hatte entschieden, dass die Testamentsvollstreckung weder bei Rechtsanwälten noch bei Steuerberatern eine berufstypische oder dieser ähnlichen Tätigkeit darstellt. Das Urteil gilt gleichermaßen für Tätigkeiten als Nachlasspfleger und hiermit verbundenen Aufgaben, z. B. die Ermittlung der Erben.

### **13. Umsatzsteuerbefreiung für Hippotherapie**

#### **Einführung**

In der Hippotherapie werden Pferde in physiotherapeutische Behandlungen eingebunden. Die Finanzverwaltung unterwarf Umsätze aus der Hippotherapie bisher der Umsatzsteuer, da sie die Therapie nicht als steuerbefreite heilberufliche Leistung ansah.

#### **Neues Urteil**

Der BFH subsumiert die Hippotherapie hingegen unter die Heilbehandlungen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist allerdings, dass die Therapie ärztlich verordnet und von einem Physiotherapeuten mit entsprechender Zusatzausbildung durchgeführt wird.

#### **Konsequenz**

Unter den genannten Voraussetzungen ist die Hippotherapie steuerfrei. Es ist zu beachten, dass aktuelle Verwaltungsanweisungen, die zeitlich nach dem Urteil ergangen sind, noch die überholte Rechtslage wiedergeben.

### **14. Beendigung eines Leasingvertrags – Ausgleichsansprüche umsatzsteuerpflichtig?**

#### **Einführung**

Leasinggeber fordern regelmäßig Ausgleichszahlungen von den Leasingnehmern bei Kündigung des Leasingvertrags aufgrund einer Pflichtverletzung des Leasingnehmers. Umstritten ist, ob diese Ausgleichszahlungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind oder nicht steuerbaren Schadensersatz darstellen.

#### **Rechtslage**

Der BGH hatte in 2007 in Fortführung seiner eigenen Rechtsprechung entschieden, dass mit der außerordentlichen Kündigung durch den Leasinggeber dessen vertragliche Leistungspflicht erlischt. Insofern steht den Ausgleichszahlungen des Leasingnehmers keine steuerbare Leistung des Leasinggebers mehr gegenüber. Der BGH qualifiziert die Ausgleichszahlungen daher als nicht steuerbaren Schadensersatz.

#### **Neue Verwaltungsanweisung**

Das BMF teilt die Auffassung des BGH nur hinsichtlich solcher Zahlungen, die als Ersatz für zukünftige Leasingraten geleistet werden. Zahlungen, die dem Ausgleich des Minderwerts dienen, sollen hingegen der Umsatzsteuer unterliegen, unabhängig von der Ursache der Wertminderung.

#### **Konsequenz**

Das BMF stellt sich mit seinem jüngsten Schreiben gegen den BGH. Bezeichnenderweise enthält das BMF-Schreiben keinen Hinweis auf das vorgenannte Urteil. Leasinggeber werden daher zukünftig versuchen, die Umsatzsteuer in den vom BMF aufgeführten Fällen abzurechnen. Leasingnehmer, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, z. B. Privatleute, sollten sich hiergegen unter Verweis auf das Urteil des BGH wehren.

### **15. Vermeidung zusätzlicher Umsatzsteuerschuld durch falsche Gesamtabrechnungen**

## **Einführung**

Erteilen Unternehmer für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer, so schulden sie zusätzlich zur USt für die eigentliche Leistung auch noch die USt für jede zusätzliche Abrechnung. Der Abnehmer kann hingegen nur einmal die Vorsteuer geltend machen. Dieses Problem betrifft insbesondere Unternehmen, die über ihre Leistung Gesamtabrechnungen erstellen, nachdem sie zuvor schon Teil- oder Abschlagsrechnungen diesbezüglich in Rechnung gestellt haben. Betroffen sind u. a. Einzel- und Monatsrechnungen von Tankstellen, Kurierdiensten und Zahnlaboren, Abschlags- und Schlussrechnungen von Bauunternehmen, vorläufige und endgültige Rechnungen der Autovermieter, Monats- und Jahresrechnungen über Leasingraten sowie die Ausgabe von Fahrkarten durch Reisebüros.

## **Neue Verwaltungsanweisung**

Die OFD Karlsruhe gibt Hinweise, wie eine mehrfache Umsatzsteuerschuld bei der Erteilung von Gesamtabrechnungen vermieden werden kann. Hierzu gibt es grundsätzlich zwei Alternativen:

1. Erteilung einer Gesamtabrechnung mit Ausweis der Umsatzsteuer unter Absetzung der in den Teil- oder Abschlagsrechnungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.  
Beispiele hierzu enthält Abschn. 187 Abs. 7 UStR 2008.
2. Gestaltung der Rechnungen derart, dass entweder nur die Gesamtabrechnung oder die Teil- bzw. Abschlagsrechnungen den Vorsteuerabzug zulassen.  
Als Beispiel zu 2. weist die OFD auf die Ausgabe von Fahrkarten durch Reisebüros hin. Um hier eine zusätzliche Steuerschuld zu vermeiden, sind entweder die Fahrausweise so zu gestalten, dass sie keinen Vorsteuerabzug zulassen, oder das Reisebüro darf keine Umsatzsteuer bei der Abrechnung der Fahrkarten ausweisen.

## **Konsequenz**

Die Praxis zeigt, dass die dargestellten Grundsätze häufig nicht beachtet werden. In Betriebsprüfungen ergeben sich hieraus dann zum Teil empfindliche Nachzahlungen, insbesondere dann, wenn die Rechnungsstellung systematisch falsch erfolgt. Die Rechnungen können zwar unter bestimmten Voraussetzungen korrigiert werden, dieses wirkt aber erst im Zeitpunkt der Korrektur. Es verbleibt zumindest ein unnötiger Zinsschaden. Um dies zu vermeiden, sollten betroffene Unternehmen prüfen, ob ihre Rechnungsstellung den aufgezeigten Anforderungen entspricht.

## **3. Neues zur Kfz-Nutzung**

### **Einführung**

Die private Nutzung betrieblicher Kfz wird häufig pauschal nach der 1 %-Methode ermittelt. Hierbei wird, vereinfacht, monatlich 1 % des Bruttolistenpreises der Besteuerung unterworfen.

### **Rechtslage**

Gemäß einem Urteil des BFH aus dem Jahr 2006 deckt die 1 %-Methode ausschließlich die private Nutzung des Kfz ab. Wird das Kfz daneben auch noch zur Erzielung anderer Einkünfte genutzt (z. B. als Arbeitnehmer), so ist dies als zusätzliche Entnahme mit den Selbstkosten zu erfassen. Bis zu diesem Urteil war die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass mit der 1 %-Methode jegliche außerbetriebliche Nutzung abgegolten wird.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Die OFD Münster wird das Urteil erst ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anwenden, da es im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsauffassung steht. Daneben soll auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet werden, wenn die Aufwendungen für die außerbetriebliche Nutzung bei keiner anderen Einkunftsart abgezogen werden.

### **Konsequenz**

Die OFD Münster hat angekündigt, dass ein entsprechendes BMF-Schreiben zu dieser Thematik folgen wird. Für das Jahr 2006 werden sich daher voraussichtlich noch keine nachteiligen Folgen für die Steuerpflichtigen aus dem Urteil ergeben. Ein Gewerbetreibender, der z. B. noch einer Arbeitnertätigkeit nachgeht, kann somit in 2006 die private Nutzung mithilfe der 1 %-Methode erfassen und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend machen, ohne eine zusätzliche Entnahme versteuern zu müs-

sen. Es ist allerdings zu beachten, dass die Anwendung der 1 %-Methode für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen, eine betriebliche Nutzung von mindestens 50 % voraussetzt. Ab 2007 hingegen wird die Konstellation 1 %-Methode plus zusätzlicher Entnahme für die Verwendung für andere Einkunftsarten häufig zu einer überzogenen Besteuerung führen. Hier müssen Alternativen geprüft werden. Als solche kommen der Verzicht auf die 1 %-Methode und die Führung eines Fahrtenbuchs oder die Nutzung eines anderen Kfz für weitere Einkünfte in Betracht. Ebenso ist zu prüfen, ob sich ein Ansatz der Aufwendungen im Rahmen der anderen Einkunftsart überhaupt lohnt. Bei Arbeitnehmereinkünften werden z. B. die Fahrtkosten den Arbeitnehmerpauschbetrag häufig nicht übersteigen.

#### 4. Außenprüfung bei Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern

##### **Kernproblem**

Eine Außenprüfung kann auch gegenüber einem Steuerberater angeordnet werden. In Bezug auf die Verhältnisse seiner Mandanten unterliegt der Steuerberater der Verschwiegenheitspflicht. Fraglich war daher, ob die Prüfung unzulässig ist, wenn bei einer solchen Prüfung Kontrollmitteilungen oder Kopien mandantenbezogener Unterlagen angefertigt werden.

##### **Sachverhalt**

Der Kläger ist als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer selbstständig tätig. Das Finanzamt ordnete bei ihm eine Außenprüfung wegen Einkommen- und Umsatzsteuer an. Hiergegen legte der Kläger im Hinblick auf seine berufliche Verschwiegenheitsverpflichtung und sein Auskunftsverweigerungsrecht Einspruch ein. Er verlangte von dem Außenprüfer eine verbindliche Bestätigung darüber, dass keine Kopien oder Kontrollmitteilungen bezüglich seiner Mandanten gefertigt würden. Ohne eine solche Zusage sei die Außenprüfung unzulässig.

##### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Anordnung einer Außenprüfung bei Freiberuflern zulässig ist, auch wenn diese zur Verschwiegenheit verpflichtet sind über Umstände, die ihnen im Rahmen ihrer Tätigkeit bekannt wurden. Die Zulässigkeit der Außenprüfung ist nicht davon abhängig, welche einzelnen Maßnahmen während der Prüfung durchgeführt werden. Insofern wäre eine Außenprüfung auch dann zulässig, wenn die Anfertigung von Kontrollmitteilungen nicht statthaft wäre. Allerdings muss der Berufsträger rechtzeitig über die beabsichtigte Anfertigung von Kontrollmitteilungen informiert werden, sodass er hiergegen die entsprechenden Rechtsmittel einlegen kann.

##### **Konsequenz**

Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer können sich nicht gegen eine Anordnung einer Außenprüfung wenden mit der Begründung, sie unterlägen der Verschwiegenheitspflicht. Es ist im Rahmen der durchgeführten Maßnahmen dann einzeln zu beurteilen, ob diese rechtmäßig sind.

### GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

#### 1. Modernisierung des HGB-Bilanzrechts nimmt konkrete Formen an

##### **Ausgangslage**

Spätestens seit dem Jahr 2005 sind die bilanzierenden Unternehmen in Deutschland in zwei Lager geteilt:

- Auf der einen Seite stehen die börsennotierten Unternehmen und Konzerne, die ihre Abschlüsse nach den **International Financial Reporting Standards** (IFRS) aufstellen müssen. Die IFRS stellen ein komplexes Regelwerk dar und verfolgen vorrangig das Ziel, den Investoren nützliche Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu liefern.
- Auf der anderen Seite steht die große Zahl der kleineren und mittelständischen Unternehmen, die ganz überwiegend noch ihre Bilanzen nach den Vorschriften des **Handelsgesetzbuchs** (HGB) aufstellen. Das HGB ist in seiner Tradition stark dem Gläubigerschutz verpflichtet und betont daher den



Grundsatz vorsichtiger Bilanzierung wesentlich stärker als die IFRS. Außerdem sind die HGB-Abschlüsse immer noch die Grundlage für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns.

Die Entwicklung ist allerdings – insbesondere für international agierende Mittelständler – nicht unproblematisch, denn die HGB-Bilanzen werden im Ausland vielfach nicht verstanden. Zudem erschweren die vielen Wahlrechte im HGB einen Vergleich zwischen Bilanzen verschiedener Unternehmen. Der deutsche Gesetzgeber hat diese Entwicklung erkannt und reagiert: Nachdem das Bundesjustizministerium am 8. November 2007 einen ersten Referentenentwurf für das seit längerem erwartete **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz** (BilMoG) vorgelegt hatte, folgte am 21. Mai 2008 der Gesetzentwurf der Bundesregierung. Gegenüber dem Referentenentwurf enthält der Regierungsentwurf einige Änderungen und Klarstellungen.

### **Zielsetzung**

Der Gesetzgeber erteilt allen Vorschlägen, auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen eine Bilanzierung nach den IFRS vorzuschreiben, eine klare Absage. Vielmehr soll das „kostengünstige und einfache HGB-Recht“ als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und Besteuerung beibehalten und gleichzeitig durch eine Verbesserung der Aussagekraft für den Wettbewerb mit internationalen Rechnungslegungsstandards gestärkt werden.

### **Deregulierung und Kostensenkung**

Ein Ziel des BilMoG besteht in der Deregulierung und Kostensenkung für kleine und mittelgroße Unternehmen. Diesem Zweck dienen insbesondere zwei Änderungen:

- Einzelkaufleute mit einem jährlichen Umsatz von bis zu 500.000 EUR und einem Gewinn von bis zu 50.000 EUR werden von der Verpflichtung zur Buchführung, Erstellung eines Inventars und Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit.
- Die Schwellenwerte für die Klassifizierung als kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften werden angehoben.
  - Gesellschaften gelten in Zukunft als klein, wenn sie nicht mehr als 9.680.000 EUR Umsatz (bisher: 8.030.000 EUR) erzielen, ihre Bilanzsumme nicht größer als 4.840.000 EUR (bisher: 4.015.000 EUR) ist und sie nicht mehr als 50 Arbeitnehmer beschäftigen.
  - Für mittelgroße Gesellschaften liegt die Schwelle zur großen Gesellschaft in Zukunft bei Umsatzerlösen von 38.500.000 EUR (bisher: 32.120.000 EUR), einer Bilanzsumme von 19.250.000 EUR (bisher: 16.060.000 EUR) und 250 Arbeitnehmern.

### **Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände**

Nach derzeitigem Recht dürfen selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert werden. Hierdurch können High-Tech-Unternehmen, die umfangreiche Entwicklungen vornehmen oder beispielsweise eigene Softwareprodukte entwickeln, gegenüber anderen Unternehmen mit überwiegend materiellen Werten hinsichtlich ihrer Eigenkapitaldarstellung benachteiligt werden.

Der Regierungsentwurf beseitigt diese Ungleichbehandlung, indem das Aktivierungsverbot aufgehoben wird. Zukünftig besteht eine **Aktivierungspflicht**, sofern hierdurch ein Vermögensgegenstand geschaffen wird, der einzeln verwertbar ist. Allerdings sind nur die Kosten für die Entwicklung dieser immateriellen Vermögensgegenstände aktivierungsfähig. Für die Kosten in der (vorgelagerten) Forschungsphase besteht ein Aktivierungsverbot. Ebenfalls nicht aktiviert werden dürfen selbstgeschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten. In Höhe der aktivierten selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände wird eine **Ausschüttungssperre** eingeführt.

### **Änderungen bei außerplanmäßigen Abschreibungen**

§ 253 HGB in seiner aktuellen Fassung sieht für den Bilanzierenden zahlreiche Wahlrechte zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen vor. Vielfach ist damit die Möglichkeit zur Legung stiller Reserven verbunden. Lediglich für Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. KGs werden diese Wahlrechte teilweise eingeschränkt. Die nunmehr vorgesehenen Einschränkungen betreffen dagegen alle Kaufleute:

So sollen Abschreibungen auf Anlagevermögen nur noch zulässig sein, wenn eine **voraussichtlich dauernde Wertminderung** vorliegt (Ausnahme: Finanzanlagen). Abschreibungen für zukünftige Wertschwankungen im Umlaufvermögen oder im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind nicht

mehr zulässig. Fallen zu einem späteren Zeitpunkt die Gründe für die Abschreibungen weg, so besteht ein **Wertaufholungsgebot** (Ausnahme: Geschäfts- oder Firmenwert).

### Ansatz und Bewertung von Rückstellungen

Die Risikovorsorge in Form von Rückstellungen stellt traditionell ein bedeutendes bilanzpolitisches Werkzeug für den Bilanzierenden dar. Gesetzliche und faktische Wahlrechte bei der Einschätzung von Risiken und der Festlegung von Bewertungsparametern eröffnen hier ein großes Gestaltungspotenzial, das mit der Reform des HGB-Bilanzrechts eingeschränkt werden soll:

- In Zukunft dürfen für unterlassene **Instandhaltungsmaßnahmen** Rückstellungen nur noch gebildet werden, wenn die Maßnahmen im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden.
- Für später nachgeholte Instandhaltungen sind Rückstellungen in Zukunft genauso unzulässig wie für sämtliche weiteren **Aufwendungen**, bei denen noch keine ungewisse Verbindlichkeit besteht.
- Grundlegende Änderungen ergeben sich auch bei der Bewertung langfristiger Rückstellungen. Diese sind unter Berücksichtigung künftiger **Preis- und Kostensteigerungen** zu bewerten. Gleichzeitig erfolgt eine **Abzinsung** mit von der Bundesbank vorgegebenen Zinssätzen.
- Soweit **Pensionsrückstellungen** bisher auch in der Handelsbilanz gemäß den steuerlichen Vorschriften (§ 6a EStG) bewertet wurden, führt die Neuregelung zu einem deutlichen Anstieg der Rückstellungen. Dieser Mehraufwand darf jedoch über einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren verteilt werden.

### Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Die Änderungen der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften sollen weitestgehend steuerneutral ausgestaltet werden. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung bleibt grundsätzlich unberührt. Allerdings entfällt in Zukunft die sogenannte „umgekehrte Maßgeblichkeit“. Danach sind die Unternehmen in Zukunft nicht mehr gehalten, zur Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen (Sonderabschreibungen, steuerfreie Rücklagen) die entsprechenden Wahlrechte bereits in der Handelsbilanz auszuüben. Vielmehr erfolgen die entsprechenden Buchungen in Zukunft ausschließlich in der Steuerbilanz.

Für Wirtschaftsgüter, die durch die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten in der Steuerbilanz mit einem von der Handelsbilanz abweichenden Wert angesetzt werden, müssen in Zukunft eigenständige **steuerliche Bestandsverzeichnisse** geführt werden. Faktisch bedeutet das in vielen Fällen die Verpflichtung zur Aufstellung einer eigenständigen Steuerbilanz.

### Bilanzierung von latenten Steuern

Bereits in den letzten Jahren hat sich das Bilanzsteuerrecht teilweise von den handelsrechtlichen Regelungen abgekoppelt. Durch die nun anstehenden Änderungen im HGB werden Abweichungen zwischen HGB-Rechnungslegung und steuerlicher Gewinnermittlung weiter zunehmen. Damit wachsen auch der Umfang und die Bedeutung von latenten Steuern. Während sich bislang bei derartigen Abweichungen regelmäßig aktive latente Steuern ergaben, für die das HGB ein Aktivierungswahlrecht vorsah, kann es durch die Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit in Zukunft auch verstärkt zu passiven latenten Steuern kommen.

Nach dem Referentenentwurf des BilMoG besteht künftig eine **Ansatzpflicht** für aktive und passive latente Steuern. Diese werden durch Vergleich der handels- und steuerbilanziellen Buchwerte für sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden ermittelt. Auch für steuerliche **Verlustvorträge** müssen aktive latente Steuern angesetzt werden, soweit eine Realisierung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist. Die Ausschüttungssperre für aktivierte latente Steuern bleibt erhalten. Lediglich kleine Gesellschaften brauchen die Vorschriften zur Steuerabgrenzung nicht zu beachten.

### Weitere wichtige Änderungen

- Ein entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert** gilt als Vermögensgegenstand und muss somit aktiviert werden.
- Eine **Bilanzierungshilfe** für Aufwendungen der Inangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs darf nicht mehr aktiviert werden.
- **Finanzinstrumente**, die zu Handelszwecken erworben wurden, werden stets mit dem beizulegenden **Zeitwert** ausgewiesen. Hierdurch kann es zum Ausweis noch nicht realisierter Gewinne kommen.

men, wenn der Zeitwert die Anschaffungskosten übersteigt. Insoweit besteht allerdings eine Ausschüttungssperre.

- Bei Sicherungsgeschäften zur Absicherung von Zins-, Währungs- und Ausfallrisiken werden Grundgeschäft und Sicherungsinstrument zu einer **Bewertungseinheit** zusammengefasst.
- In die Herstellungskosten sind neben den Einzelkosten auch zwingend die variablen **Gemeinkosten** einzubeziehen. Für fixe Gemeinkosten besteht ein Einbeziehungswahlrecht, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Hierdurch wird eine Annäherung an die steuerliche Wertuntergrenze für Herstellungskosten erreicht.
- Der Katalog der Angabepflichten im **Anhang** wird deutlich erweitert.
- In den Konzernabschluss müssen künftig auch sogenannte **Zweckgesellschaften** einbezogen werden, ohne dass hierzu eine Beteiligung des Mutterunternehmens erforderlich ist.

#### **Anwendungsvorschriften**

- Der Großteil der Änderungen ist erstmalig für nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, bei kalendergleichem Geschäftsjahr also im Jahr 2009.
- Einige Erleichterungen (z. B. Anhebung der Schwellenwerte) werden bereits ein Jahr früher wirksam.
- Das Aktivierungsgebot für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gilt für Entwicklungen, die nach dem 31.12.2008 begonnen werden.
- Einige nach neuem Recht nicht mehr zulässige Bilanzansätze (z. B. Aufwandsrückstellungen, Sonderposten mit Rücklageanteil) können weiter fortgeführt oder alternativ unmittelbar zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden.

#### **Zusammenfassung**

- Durch die Verbreitung der investororientierten International Financial Reporting Standards (IFRS) ist ein starker Reformdruck auf das traditionell dem Gläubigerschutzgedanken verpflichtete HGB-Bilanzrecht entstanden.
- Der vorliegende Regierungsentwurf für ein Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) macht deutlich, dass das Bilanzrecht des HGB vor seiner umfassendsten Reform seit dem Bilanzrichtliniengesetz im Jahr 1985 steht.
- Durch die Abschaffung zahlreicher Wahlrechte werden die Aussagekraft und die Vergleichbarkeit von HGB-Abschlüssen zweifellos verbessert.
- Gleichzeitig wird dem Bilanzierenden eine Vielzahl von bilanzpolitischen Gestaltungsmöglichkeiten genommen. Vor dem Hintergrund einer deutlich verschärften Publizitätspflicht der Jahresabschlüsse ist diese Entwicklung insbesondere für mittelständische Unternehmen nicht unproblematisch.
- Andererseits nimmt die Zahl der impliziten Wahlrechte und Ermessensspielräume (z. B. bei der Aktivierung selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände oder latenter Steuern) zu.
- Einige Änderungen wie die Aktivierungspflicht für selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die Ansatzpflicht für sämtliche latente Steuern und die erweiterten Angabepflichten im Anhang werden zu Mehrbelastungen bei der Datenermittlung und -aufbereitung führen. Teilweise müssen die organisatorischen Vorkehrungen erst geschaffen werden. Auch wenn die Neuerungen überwiegend erst im Geschäftsjahr 2009 wirksam werden, sollten sich die bilanzierenden Unternehmen frühzeitig mit den Änderungen auseinandersetzen. Die ggf. zu treffenden organisatorischen Vorkehrungen betreffen nicht nur das Rechnungswesen der Unternehmen.

## **2. Offenlegung von Jahresabschlüssen bei Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr**

### **Kernproblem**

Nach dem am 1.1.2007 in Kraft getretenen EHUG können die im Handelsregister zu veröffentlichenden Unterlagen, zu denen bei offenklegungspflichtigen Unternehmen auch die Jahresabschlüsse gehören, grundsätzlich nur noch elektronisch eingereicht werden. Das Bundesamt für Justiz leitet seit 2008 bei entsprechender Pflichtverletzung Ordnungsgeldverfahren ein und versendet auch dann Androhungsschreiben, wenn bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr der Jahresabschluss zum 31.12.2006 noch nicht zur Veröffentlichung eingereicht wurde. Da dies ein offensichtlich zu Unrecht eingeleitetes Verfahren ist – denn einen Jahresabschluss zum 31.12.2006 kann es bei diesen Unternehmen nicht geben –, wird nach Rücksendung des mit der entsprechenden Erläuterung versehenen Rückantwortbogens das Verfahren eingestellt. Die festgesetzten Verfahrenskosten müssen nicht gezahlt werden.

### **Schreiben des Bundesamts für Justiz**

Nach der schriftlichen Stellungnahme des Bundesamts für Justiz haben inzwischen über 700.000 Unternehmen ihre Jahresabschlüsse offengelegt. Bei abweichenden Geschäftsjahren sei die Ausgangslage insofern schwierig, als der für die Überprüfung relevante Indexbestand an Handelsregisterdaten, der dem Bundesanzeigerverlag von den Bundesländern übermittelt werde, keine Recherche dahin gehend zulasse, ob das Geschäftsjahr einer Gesellschaft mit dem Kalenderjahr übereinstimmt oder von diesem abweicht. Dies lasse sich regelmäßig nur der Satzung entnehmen. In die elektronische Prüfung des Bundesanzeigerverlags könne daher bislang der Gesichtspunkt eines abweichenden Geschäftsjahres nur dann Eingang finden, wenn der Verlag auf anderem Wege davon Kenntnis erlangt habe. Die Anheimgabe, ein abweichendes Wirtschaftsjahr im Vorfeld dem Verlag anzuzeigen, sei freiwillig und diene ausschließlich dessen Unterstützung. Die gewonnenen Erkenntnisse werden gespeichert, sodass es in den nächsten Jahren nicht mehr zu unberechtigten Ordnungsgeldandrohungen kommen werde. Insgesamt handele es sich um bedauerliche, aber unvermeidbare Übergangsprobleme.

### **Stellungnahme des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V.**

Nach Auffassung des DStV hätte vor der Umsetzung der europäischen Vorgaben in nationales Recht der Datenbestand so eingerichtet werden müssen, dass alle erforderlichen Informationen vorhanden seien, um das Gesetz vollziehen zu können. Da ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht im Datenbestand der Registergerichte vorhanden ist, sei dies offensichtlich zulasten der Unternehmer nicht geschehen.

## **3. Mindestdauer eines Gewinnabführungsvertrags ist objektiv auszulegen**

### **Kernproblem**

Voraussetzung für die Begründung einer körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft ist u. a. ein Gewinnabführungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft, der auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden muss. Obwohl das Kriterium „Abschluss auf mindestens fünf Jahre“ eigentlich klar und eindeutig ist, kommt es in der Praxis immer wieder zu Pannen.

### **Sachverhalt**

Zwischen einer KG und ihrer 100 %igen-Tochter-GmbH wurde am 19. Dezember 2001 ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen, der ab dem 1. Januar 2002 wirksam wurde. Zu einer möglichen Kündigung enthielt der Vertrag folgende Passage: „Dieser Vertrag kann erstmals zum Ablauf des 31. März 2006 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden. Wird er nicht gekündigt, so verlängert er sich bei unveränderter Kündigungsfrist bis zum Ende des nächsten Geschäftsjahres der GmbH.“ Beide Gesellschaften hatten ein kalendergleiches Geschäftsjahr. Das Finanzamt erkannte die Organschaft wegen Unterschreitens der Mindestvertragslaufzeit nicht an.

### **Entscheidung**

Auch das Finanzgericht und der BFH kannten keine Gnade mit dem Kläger. Die durchaus überzeugenden Argumente, wonach eine Mindestvertragslaufzeit von fünf Jahren gewollt war und sich das Datum „31. März 2006“ statt „31. Dezember 2006“ lediglich aufgrund eines fehlerhaften Textbausteins des Notars in den Vertragstext eingeschlichen habe, ließen die Richter nicht gelten. Der klare Wortlaut des Vertrags sei einer anderen als der objektivierten Auslegung nicht zugänglich. Das Schutzbedürfnis außenstehender Dritter und das Prüfungsrecht der Finanzverwaltung würden es verbieten, die Entstehungsgeschichte des Vertrags oder die Vorstellungen der Parteien bei der Vertragsauslegung zu berücksichtigen.

### **Konsequenz**

Ein Gewinnabführungsvertrag, der eine steuerliche Organschaft begründen soll, kann gar nicht sorgfältig genug formuliert sein. Aufgrund der notariellen Beurkundung und der Einreichung zum Handelsregister können Fehler nachträglich nicht korrigiert werden. Die Folgen sind dramatisch: Bei einer „verunglückten Organschaft“ sind sämtliche Gewinnabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen und sämtliche Verlustausgleichszahlungen als verdeckte Einlagen zu qualifizieren.

## **4. Arbeitgeber müssen Kündigung minderjähriger Arbeitnehmer gegenüber Eltern aussprechen**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Bei der Kündigung eines Arbeits- oder Ausbildungsverhältnisses gegenüber einem Minderjährigen muss der Arbeitgeber, soweit die Kündigung überhaupt zulässig ist, Folgendes beachten: Die Kündigung muss gegenüber dem gesetzlichen Vertreter des Minderjährigen erklärt werden. Dies sind die Eltern, die alleine zur Entgegennahme der Kündigung befugt sind. Der Arbeitgeber kann den Minderjährigen bitten, das Schreiben seinen Eltern zu übergeben. In diesem Fall handelt der Minderjährige als Bote des Arbeitgebers. Das Risiko, dass der Minderjährige die Kündigung auch wirklich den Eltern übergibt, trägt hierbei der Arbeitgeber. Das Kündigungsschreiben muss an die Eltern gerichtet sein. Es reicht nicht aus, dass diese von einem an den Minderjährigen gerichteten Kündigungsschreiben Kenntnis erlangen. Das Landesarbeitsgericht Schleswig-Holstein hat in einer jüngeren Entscheidung zu diesen Voraussetzungen nochmals Stellung genommen.

### **Entscheidung**

Geklagt hatte eine Minderjährige, deren Ausbildungsverhältnis in der Probezeit gekündigt worden war. Der Arbeitgeber hatte zwei Kündigungsschreiben – eines gerichtet an die Eltern, eines gerichtet an die Minderjährige – an die Minderjährige übergeben, die diese auch ihren Eltern gezeigt hatte. Nur die an die Minderjährige gerichtete Kündigung enthielt den Hinweis, sich unverzüglich arbeitslos zu melden, und die Aufforderung, die Dienstkleidung an den Arbeitgeber zurückzugeben. Mit ihrer Klage machte die Minderjährige geltend, die an sie gerichtete Kündigung sei wegen Formmangels unwirksam. Sie unterlag vor dem Landesarbeitsgericht. Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen sei die Kündigung wirksam. Insbesondere sei es ausreichend, dass die Eltern von dem an sie gerichteten Kündigungsschreiben Kenntnis erlangt hätten. Auch die Abfassung zweier Kündigungsschreiben sei unschädlich, weil sich eindeutig ergibt, dass nur eine Kündigung ausgesprochen werden sollte. Das an die Minderjährige gerichtete Schreiben sei als Information über die Kündigung und die Einleitung der Abwicklung des Ausbildungsverhältnisses zu verstehen.

### **Konsequenz**

Die eingangs genannten Grundsätze sind bei der Kündigung gegenüber Minderjährigen zwingend einzuhalten. Um das Risiko der Nichtübergabe auszuschließen, empfiehlt es sich, das Kündigungsschreiben unmittelbar an die Eltern zu übersenden und den Zugang zu überwachen.

## **5. Bundestag beschließt GmbH-Reform**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Unter dem Eindruck eines wachsenden Wettbewerbs der Rechtsformen, der wegen der jüngeren Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes zur Freizügigkeit von Gesellschaften innerhalb der EU dazu geführt hat, dass zunehmend insbesondere englische Limiteds für Gesellschaftsgründungen in Deutschland verwendet wurden, aber auch wegen der seit Langem bestehenden Kritik, das deutsche GmbH-Recht sei insbesondere in der Gründung zu schwerfällig, steht der Gesetzgeber nunmehr vor dem Abschluss der weitreichendsten Reform des GmbH-Rechts. Der Deutsche Bundestag hat das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen („MoMiG“) am 26.6.2008 verabschiedet. Voraussichtliches Datum des Inkrafttretens soll (derzeit) der 2.10.2008 sein.

### **Inhalt des MoMiG**

Das MoMiG beinhaltet in seiner nunmehr verabschiedeten Fassung insbesondere die folgenden wesentlichen Neuerungen:

- Einführung einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt). Sie ist – trotz anderen Namens – GmbH, die aber ohne bestimmtes Stammkapital gegründet werden kann (mindestens 1 EUR). Für sie gelten Sonderregelungen. Insbesondere darf sie ihre Gewinne nicht voll ausschütten. Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) ist das deutsche Pendant zur Limited.
- Einführung der Gesellschaftsgründung durch Musterprotokolle. Für Standardgründungen stellt das GmbH-Gesetz Musterprotokolle zur Verfügung. Die Beurkundungspflicht der GmbH-Gründung bleibt aber erforderlich. – Die verdeckte Sacheinlage wird für zulässig erklärt. Der Wert der verdeckten Sacheinlage wird auf die tatsächliche Bareinlageverpflichtung angerechnet.
- Der gutgläubige Erwerb von Geschäftsanteilen wird ermöglicht, indem die beim Handelsregister liegende Gesellschafterliste guten Glauben vermittelt.

- Das Cash Pooling, also die Querfinanzierung von Konzerngesellschaften, wird für zulässig erklärt.
  - Das Eigenkapitalersatzrecht wird vereinfacht, indem es in der Insolvenzordnung neu geregelt wird.
- Daneben sieht das MoMiG weitere Neuerungen vor. Unter anderem werden die Einteilung und Übertragung von Geschäftsanteilen vereinfacht. Die GmbHs können ihren Sitz ins Ausland verlegen. Das Eintragungsverfahren wird dadurch beschleunigt, dass Unterlagen nachgereicht werden können. Die Rechtsverfolgung gegenüber der Gesellschaft wird erleichtert, indem eine zustellungsfähige Adresse im Handelsregister eingetragen wird.

### **Fallengelassene Reformvorhaben**

Mit der nunmehr verabschiedeten Fassung des MoMiG sind insbesondere die folgenden Einzelpunkte, die zunächst Gegenstand der Reform waren, fallengelassen worden:

- Das Mindeststammkapital der klassischen GmbH bleibt bei 25.000 EUR und wird nicht herabgesetzt.
- Eine GmbH-Gründung ohne notarielle Beurkundung wird es nicht geben.

## **6. Berichtigung von Rechnungen**

### **Einführung**

Wird in Rechnungen die Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen, so schuldet der Aussteller der Rechnung die Umsatzsteuer. Das UStG sieht jedoch die Möglichkeit vor, die Rechnung zu berichtigen.

### **Fall**

Die Klägerin K erwarb ein in Deutschland gelegenes Grundstück. Gemäß Notarvertrag unterlag der Verkauf der Umsatzsteuer. K zahlte den vereinbarten Kaufpreis an den Verkäufer V. Das Finanzamt behandelte den Verkauf als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung. V schuldete die Umsatzsteuer allerdings unverändert, da diese nunmehr zu Unrecht ausgewiesen war. Unter Verweis auf den Notarvertrag berichtigte V die Abrechnung gegenüber K. Das Finanzamt forderte daraufhin die von K geltend gemachte Vorsteuer zurück. Für K ergab sich hierdurch eine echte Belastung, da V ihm die zu viel gezahlte Umsatzsteuer nicht zurückerstattete. K vertrat die Ansicht, dass das Schreiben des V nicht als Rechnungsberichtigung im Sinne des UStG zu werten sei.

### **Urteil**

Der BFH hat die Klage abgewiesen und zur Begründung u. a. auf folgende Grundsätze verwiesen: Die Rechnungsberichtigung ist an keine bestimmte Form gebunden. Für die Berichtigung reicht die einfache Schriftform, auch wenn in einem notariell beurkundeten Kaufvertrag mit Umsatzsteuer abgerechnet wurde. Die zivilrechtliche Befugnis zur Rechnungsberichtigung ist umsatzsteuerlich nicht zu prüfen. Die Rückgabe der ursprünglichen Rechnung ist nicht erforderlich. Der Leistende hat die Rechnung zu berichtigen, kann sich aber hierzu Dritter bedienen. Die Rückforderung der Vorsteuer durch das Finanzamt ist unabhängig davon, ob der Verkäufer dem Käufer die zu viel erhaltene Umsatzsteuer zurückzahlt.

### **Konsequenz**

Das Urteil betrifft eine veraltete Rechtslage. Ein Vorsteuerabzug aus zu Unrecht in Rechnung gestellter Umsatzsteuer ist nicht mehr möglich. Ebenso greift bei Grundstücksverkäufen zwischen Unternehmern nunmehr die Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Dennoch ist das Urteil von Bedeutung. Zum einen klärt es, dass die Rechnungsberichtigung keiner bestimmten Form bedarf, insbesondere nicht einer notariellen. Zum anderen wird deutlich, dass die Leistungsempfänger Gefahr laufen, auf der Umsatzsteuer sitzen zu bleiben, wenn sie nicht prüfen, ob der Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnungen zu Recht erfolgt.

## **7. Unternehmer muss Rechnungsinhalte überprüfen**

### **Einführung**

Der Vorsteuerabzug setzt u. a. eine ordnungsgemäße Rechnung voraus. Enthält eine Rechnung zwar alle erforderlichen Bestandteile, sind diese aber inhaltlich nicht korrekt, so stellt sich die Frage, ob dies zur Versagung des Vorsteuerabzugs führt.

### **Fall**

Ein deutscher Kfz-Händler erwarb aus Italien reimportierte Fahrzeuge. Die Rechnungen über die Fahrzeuge wurden von der in Deutschland ansässigen Firma W ausgestellt. Diese galt nach Ansicht der Fi-

nanzbehörden als Scheinfirma, da unter der deutschen Anschrift lediglich ein Büroservice aufzufinden war. Der tatsächliche Lieferant war in Italien ansässig. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, weil die Anschrift des tatsächlichen Lieferanten nicht in der Rechnung aufgeführt war.

#### **Urteil**

In Fortführung seiner eigenen Rechtsprechung stützt der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung. Der Vorsteuerabzug setzt daher voraus, dass der in der Rechnung aufgeführte Sitz des leistenden Unternehmers im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes tatsächlich bestanden hat. Den Leistungsempfänger trifft diesbezüglich die Feststellungslast.

#### **Konsequenz**

Zur Sicherung des Vorsteuerabzugs müssen die Unternehmen nicht nur prüfen, ob die Angaben in der Rechnung den Anforderungen des UStG genügen, sondern auch deren inhaltliche Richtigkeit. Dies betrifft insbesondere die Angaben zum Sitz des leistenden Unternehmens. Die Adresse einer Briefkastenfirma wird mangels wirtschaftlicher Aktivität nicht als Sitz in diesem Sinne anerkannt. Handelsregisterauszüge und die steuerliche Erfassung des leistenden Unternehmers sagen nichts über dessen wirtschaftliche Aktivität in Deutschland aus. Im Betrugsfall dürften diese Nachweise nicht ausreichen, um den Vorsteuerabzug zu sichern. In Zweifelsfällen wird vorgeschlagen, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer einbehalten und an das für den Leistenden zuständige Finanzamt abführen sollte; dem ist zu folgen. Mangels gesetzlicher Grundlage sowie eindeutiger Rechtsprechung ist allerdings nicht sicher, ob diese Maßnahme auch tatsächlich den Vorsteuerabzug rettet.

### **8. Eintragung ist erst mit Anmeldung „beantragt“**

#### **Kernproblem**

Nicht immer treten steuerliche Gesetzesänderungen zum Jahreswechsel in Kraft. Insbesondere in den Fällen, in denen der Gesetzgeber auf vermeintlichen Missbrauch reagieren will, gelten Neuregelungen häufig schon ab dem Tag nach dem Gesetzesbeschluss. Beliebt ist diese Vorgehensweise besonders bei Änderungen im Umwandlungssteuergesetz, weil von diesen Regelungen einmalige Vorgänge betroffen sind und daher das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot niedrigere Hürden aufstellt als beispielsweise bei Änderungen im Einkommensteuerrecht. Wer also schneller sein will als der Gesetzgeber, sollte die Übergangs- und Anwendungsregeln genau lesen und befolgen.

#### **Sachverhalt**

Durch notariellen Gesellschafterbeschluss vom 26.6.1997 wurde eine GmbH rückwirkend zum 1.1.1997 formwechselnd in eine OHG umgewandelt. Der Notar wurde aufgefordert, den Formwechsel umgehend zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden. Er nahm die Anmeldung allerdings erst am 28.8.1997 vor. Die OHG erklärte in ihrer Steuererklärung für das Jahr 1996 einen Übernahmeverlust, der sich aus dem negativen Eigenkapital der GmbH zum 31.12.1996 und deren Stammkapital zusammensetzte. Am 29.10.1997 wurde ein Artikelgesetz verkündet, das u. a. eine Änderung des Umwandlungssteuerrechts zum Inhalt hatte. Danach blieb ein Übernahmeverlust außer Ansatz, soweit er auf einem negativen Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft beruhte. Ein weiterer Übernahmeverlust war nicht mehr sofort gewinnmindernd abzuziehen, sondern zu aktivieren und über 15 Jahre gleichmäßig abzuschreiben. Die Neuregelung galt erstmals für Umwandlungsvorgänge, deren Eintragung im Handelsregister nach dem 5.8.1997 (Beschlussfassung des Bundestages) beantragt worden ist.

#### **Entscheidung**

Die OHG kann den Übernahmeverlust nur in gekürztem Umfang und auch nur verteilt über einen Zeitraum von 15 Jahren geltend machen. Der BFH hat entschieden, dass der Vorgang bereits nach neuem Recht zu würdigen ist. Entscheidend für die Frage, wann die Eintragung beantragt worden ist, sei der Zeitpunkt der Anmeldung (28.8.), und nicht der Zeitpunkt der Beschlussfassung (26.6.). Auch einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot sahen die BFH-Richter in der zeitlichen Anwendungsvorschrift nicht.

#### **Konsequenz**

Anlass zum Streit gab im vorliegenden Fall u. a. die Formulierung, wonach es für die zeitliche Anwendung auf den Tag ankam, an dem die Eintragung beantragt worden war. Der Gesetzgeber hat aus dieser offenbar nicht ganz eindeutigen Formulierung gelernt. Bei der letzten Änderung des Umwandlungssteu-

errechts durch das sog. SEStEG wurde die Anwendung wie folgt geregelt: „Diese Fassung des Gesetzes ist erstmals auf Umwandlungen (...) anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung (...) nach dem 12.12.2006 erfolgt ist.“

## 9. Mehrgewinn bleibt wegen Organschaft ohne Konsequenzen

### Kernproblem

Findet bei einer Personengesellschaft eine Betriebsprüfung statt, die zu einem steuerlichen Mehrergebnis führt, müssen die Gesellschafter die hieraus resultierenden Mehrsteuern bezahlen. Das gilt selbst dann, wenn ihre eigenen Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide bereits bestandskräftig sind. Da der Gewinnfeststellungsbescheid der Personengesellschaft Grundlagenbescheid ist, zieht eine Änderung automatisch eine Änderung der Folgebescheide nach sich. Was aber passiert, wenn der Gesellschafter selbst sein Einkommen nicht versteuert?

### Sachverhalt

Die A-GmbH war Konzernmuttergesellschaft und Organträger der B-GmbH. Die B-GmbH war ihrerseits zu 50 % an der C-OHG beteiligt. Aufgrund einer Außenprüfung für das Jahr 1993 erging im März 2002 ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für die C-OHG, mit dem der Gewinnanteil der B-GmbH um 7,4 Mio. DM erhöht wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid gegen die A-GmbH als Organträgerin der B-GmbH.

### Entscheidung

Der BFH sieht dies anders. Der Körperschaftsteuerbescheid der A-GmbH hatte aufgrund einer zwischenzeitlich bei dieser stattgefundenen Betriebsprüfung bereits erhöhte Bestandskraft. Eine Änderung aufgrund neuer Tatsachen war demnach nicht mehr möglich. Aber auch eine Änderung nach der Vorschrift über Grundlagen- und Folgebescheide lehnten die BFH-Richter ab. Nach ihrer Ansicht entfaltet der Gewinnfeststellungsbescheid der C-OHG nur Bindungswirkung für die B-GmbH als Gesellschafterin. Für eine Erstreckung dieser Bindungswirkung auf den Organträger fehlt nach BFH-Auffassung eine gesetzliche Grundlage. Der Mehrgewinn von 7,4 Mio. DM bleibt also im Ergebnis unversteuert.

### Konsequenz

Dieses kuriose Urteil offenbart eine Lücke in der „Bindungskette“ von Steuerbescheiden. Die BFH-Richter halten ihre Entscheidung selbst für nicht sachgerecht, sahen sich aber zu einer anderen Entscheidung nicht in der Lage. Die Finanzverwaltung dürfte ob dieses Urteils hochgradig alarmiert sein und den Gesetzgeber zu einer umgehenden Reparatur drängen.

## 10. Nachholverbot für Pensionsrückstellungen – Passivierungspflicht für Neuzusagen –

### Kernproblem

Für Pensionszusagen, die nach dem 31.12.1986 erteilt worden sind (sog. Neuzusagen), ist handels- wie steuerrechtlich eine Rückstellung zu bilden. Das sogenannte Nachholverbot für Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG geht dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs vor.

### Sachverhalt

Die Klägerin, eine 1992 gegründete GmbH, hatte ihren drei Gesellschafter-Geschäftsführern in 1996 jeweils eine Alters- und Witwenversorgung zugesagt und zu deren Absicherung kapitalbildende Lebensversicherungen abgeschlossen. In ihren Jahresabschlüssen 1996 bis 2000 berücksichtigte die Klägerin weder die Pensionsverpflichtungen noch die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen; die Versicherungsbeiträge wurden als Aufwand erfasst. Die auf dieser Grundlage ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für 1996 bis 1999 wurden bestandskräftig. Für das Streitjahr 2000 kam das beklagte Finanzamt nach einer Außenprüfung zu der Erkenntnis, dass die Pensionsverpflichtungen zu passivieren und die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen zu aktivieren sind. Es führte der Pensionsrückstellung unter Berufung auf § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG aber nicht den gesamten Teilwert der Pensionsverpflichtung (DM 172.446) zu, sondern nur den Differenzbetrag zwischen dem Teilwert zum 31.12.1999 und dem zum 31.12.2000 (DM 28.368). Die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen aktivierte der Beklagte mit dem vollem Teilwert (DM 130.042) und setzte die Körperschaftsteuerbescheide fest. Die hiergegen gerichtete Klage blieb in allen Instanzen erfolglos.



### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH waren die aus den erteilten Pensionszusagen resultierenden Rückstellungen zum 31.12.1996 zu berücksichtigen. Da sich in den Folgejahren die Teilwerte der Pensionsverpflichtungen erhöht hatten, mussten diese Erhöhungen steuerrechtlich gemäß § 6a Abs. 4 EStG den jeweils in diesen Veranlagungszeiträumen zu bilanzierenden Rückstellungen zugeführt werden. Soweit die zugeführten Beträge nicht auf nach dem 31.12.1999 eingetretenen Teilwerterhöhungen beruhten, wurde dadurch das in den Jahren 1996 bis 1999 auszuweisende Betriebsvermögen der GmbH gemindert; die Zuführungsbeiträge konnten demzufolge in 2000 nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Einer solchen Berücksichtigung im Streitjahr stand das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG entgegen. Dieser Sondernorm kommt der Vorrang gegenüber den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzberichtigung und des Bilanzzusammenhangs zu, sie gilt auch dann, wenn eine Zuführung zur Pensionsrückstellung in vorangegangenen Wirtschaftsjahren irrtümlich oder aus Rechtsunkenntnis unterblieben ist. Allerdings sind die Pensionsverpflichtung einerseits und der Rückdeckungsanspruch andererseits unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter, bei denen eine Saldierung nicht in Betracht kommt. Die Forderungen aus den Rückdeckungsversicherungen waren daher zum 31.12.2000 mit dem vollen Teilwert zu aktivieren.

### **Konsequenz**

Das Nachholverbot des § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG kann nicht auch auf die Aktivierung von Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen übertragen werden, was zur Folge hat, dass diese Ansprüche in voller Höhe zu aktivieren sind.

## **11. Bilanzberichtigung aufgrund nachträglicher Klärung einer Rechtsfrage**

### **Einführung**

Eine Bilanzberichtigung darf vorgenommen werden, soweit die Bilanz nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG entspricht. Eine Bilanzänderung darf nur vorgenommen werden, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung steht und soweit die Auswirkung der Bilanzberichtigung reicht.

### **Entscheidung**

Eine GmbH hat im Zusammenhang mit den Änderungen durch eine Betriebsprüfung für das Jahr 2001 (Erstellung des Jahresabschlusses durch die GmbH im April 2002) unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH geltend gemacht, dass sie im Streitjahr eine Rückstellung für die Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen (lt. Urteil BFH vom 19.8.2002) hätte bilden müssen. Das zuständige Finanzamt hat die Änderungsbescheide ohne Berücksichtigung der Rückstellung erlassen. Die deshalb erhobene Klage hat das FG Köln abgewiesen. Der BFH hat (unter Bestätigung des Senatsurteils vom 5.6.2007) entschieden, dass eine Bilanz nicht berichtigt werden kann, wenn sie nach dem Maßstab des Erkenntnisstands im Zeitpunkt der Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

### **Konsequenz**

Laut Auffassung des BFH ist ein Bilanzansatz „subjektiv richtig“, wenn er denjenigen Kenntnisstand widerspiegelt, den ein ordentlicher Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben konnte. Das heißt, wenn der BFH zu einem nach der Aufstellung des Jahresabschlusses liegenden Zeitpunkt zu einer offenen Bilanzierungsfrage erstmals entscheidet, werden die Bilanzen nicht rückwirkend unrichtig.