

Mandanteninformationen des Monats September 2007

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

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

Privatbereich

1. Kindergeldbescheide – Änderungsmöglichkeiten
2. Cash-Pool: Schuldzinsen bei Vermietung nicht immer Werbungskosten
3. Abzugsverbot für Auslandsspenden europarechtskonform?
4. Deutschkurs eines Ausländers steuerlich nicht abziehbar
5. Höhere Hinzuverdienstgrenze ab dem 1.7. 2007 für Rentner unter 65 Jahren
6. Keine Gleichbehandlung eingetragener Lebenspartner mit Ehegatten im Rahmen der Erbschaftsteuer
7. Steuererstattungsansprüche entstehen erst am Jahresende
8. Vorrang der Schuldenberichtigung gilt auch für Privathaus
9. Veranlagungswahlrecht geht auf Erben über
10. Wer zahlt die Umsatzsteuer aus der Errichtung eines Privathauses?
11. Kindergeld für verheiratetes Kind?
12. Pflegesätze der Pflegestufe 0 als außergewöhnliche Belastung
13. Elternspenden an die Schule

Unternehmer und Freiberufler

1. Firmenwagen: Verzicht auf Unfallkostenerstattung ist Arbeitslohn
2. Zugangsvoraussetzungen für AdV-Antrag beim Finanzgericht
3. Keine Gemeinnützigkeit bei Insolvenz
4. Bundestag beschließt Novelle des Urheberrechts
5. Arbeitslohnzufluss schon bei Überlassung einer Bahnnetzkarte
6. Kein Freiwilligkeitsvorbehalt für monatliche Zulagen
7. (Keine) Arbeitnehmereigenschaft von mitarbeitenden Familienkommanditisten
8. Betriebsübergang bei Insolvenz und Fortführung durch mehrere andere Unternehmen
9. Verweigerung der Vergabe der Steuernummer durch das Finanzamt
10. Vernichtung von Ausfuhrbelegen bei digitaler Archivierung
11. Digitalisierte Belege in der steuerlichen Betriebsprüfung
12. Eingliederungsmanagement und krankheitsbedingte Kündigung
13. Selbstständige Lehrer sind versicherungspflichtig in der gesetzlichen Rentenversicherung

14. Ist Komparse ein Künstler?

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Keine Steuerberaterhaftung wegen verfassungswidriger Steuernorm
2. Keine phasengleiche Aktivierung einer Dividendenforderung
3. Geschlechterbenachteiligungen verstoßen gegen arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz
4. Mitbestimmung des Betriebsrats bei befristeter Arbeitszeitverlängerung von Teilzeitkräften
5. Wertaufholung nach Teilwertabschreibung und Anteilstausch
6. Einfluss von Lohnsteuerzahlungen auf die Höhe der Haftungsquote für die Umsatzsteuer
7. Kein Vorsteuerabzug für Finanzholding
8. Noch kein Halbabzugsverbot im Jahr 2001
9. Sind objektiv falsche Bilanzen subjektiv richtig?
10. Bewertung einer Sacheinlage bei Überpari-Emission
11. Abschluss eines Geschäftsführer-Anstellungsvertrages beendet bisheriges Arbeitsverhältnis

Privatbereich

1. Kindergeldbescheide – Änderungsmöglichkeiten

Kernproblem

Bei volljährigen Kindern ist zur Kindergeldfestsetzung eine Prognose der künftigen Einkünfte und Bezüge erforderlich. Dabei hat die Familienkasse die ihr im Prognosezeitpunkt bekannte geltende Sach- und Rechtslage zu beachten.

Rechtslage

Eine bestandskräftige Kindergeldfestsetzung kann nur dann rückwirkend geändert werden, wenn nachträglich eine tatsächliche Über-/Unterschreitung des maßgeblichen Jahresgrenzbetrages (derzeit 7.680 EUR) entgegen der früheren Prognoseentscheidung der Familienkasse bekannt wird. Beruht eine Änderung nur auf nachträglich ergangener Rechtsprechung, wie z. B. der Abziehbarkeit der gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge, ist bei unveränderten Prognosedaten nur eine Änderung für die Zukunft möglich.

Entscheidung

Der BFH hat nun für die Änderung einer Kindergeldfestsetzung entschieden, dass auch Änderungen der Rechtsprechungen berücksichtigt werden müssen, wenn die Änderung ursächlich wegen tatsächlich geänderter Einkünfte erfolgt, z. B. wegen höherer Werbungskosten als von der Familienkasse prognostiziert. Denn die Kindergeldkasse habe bei ihrer Neufestsetzung die ihr zu diesem Zeitpunkt bekannte Sach- und Rechtslage zu beachten. Dazu gehört auch der Abzug der SV-Beiträge bei den Einkünften des Kindes.

Konsequenz

Kindergeldfestsetzungen sollten vor Ablauf der Rechtsmittelfrist stets sorgfältig geprüft werden. Ist Kindergeld einmal bestandskräftig festgesetzt, sind rückwirkende Änderungen nur noch möglich, wenn sich nachträglich tatsächlich geringere Einkünfte oder höhere Werbungskosten ergeben, als von der Familienkasse angenommen.

Praxishinweis

Eltern sollten mit ihren volljährigen Kindern prüfen, ob alle abziehbaren Werbungskosten geltend gemacht und der Kindergeldkasse mitgeteilt wurden. Wer beim Kindergeldantrag nur die gesetzlichen Pauschalen für Werbungskosten abzieht, sollte nach Jahresablauf die tatsächlichen Aufwendungen dagegen rechnen und ggf. einen Änderungsantrag stellen. Dann können auch zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechungsänderungen mitberücksichtigt werden.

2. Cash-Pool: Schuldzinsen bei Vermietung nicht immer Werbungskosten

Kernproblem

Darlehenszinsen sind keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung, wenn die zugehörigen Darlehensbeträge nicht unmittelbar und sofort für die Vermietung eingesetzt werden.

Rechtslage

Schuldzinsen müssen für Verbindlichkeiten geleistet werden, die durch Einkünfteerzielung (hier: Vermietung) veranlasst wurden, damit sie als Werbungskosten abziehbar sind. Ein Darlehen muss tatsächlich dazu verwendet werden, um damit Einkünfte aus Vermietung zu erzielen, z. B. zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes oder für Aufwendungen, die während der Vermietungszeit abziehbare Werbungskosten sind, z. B. Erhaltungs- und Reparaturaufwand.

Entscheidung

Der BFH hat den Schuldzinsenabzug für den Fall abgelehnt, wo der vom Darlehensgeber empfangene Geldbetrag auf ein Zentralkonto des Vermieters gezahlt wurde, von dem aus alle Kosten für das Mietobjekt beglichen wurden. Nach Ansicht des BFH hat der Vermieter im Urteilsfall nicht die Mittel aus dem extern aufgenommenen Darlehen zur Einkünfteerzielung eingesetzt, sondern Geld aus einem „Cash-Pool“.

Konsequenz

Der Fall ist vom BFH für einen Konzern entschieden worden, hat aber praktische Relevanz für alle Vermieter, die in einem Gesellschaftsverbund auftreten. Der BFH hat den Schuldzinsenabzug abgelehnt, weil er die Geldbewegungen zwischen Pool- und Vermietungskonten im „Cash-Pool“ als eigene Darlehen qualifiziert. Die Überweisung des Darlehensbetrages an den „Cash-Pool“, der nicht vom Vermieter geführt wurde, wird als eigenes Geschäft, nicht aber als mit der Vermietung zusammenhängend gesehen. Regelmäßig entstehen im „Cash-Pool“ keine Zinsen, so dass Ausgaben für Vermietungsobjekte aus dem „Cash-Pool“ keine Schuldzinsen verursachen.

Praxishinweis

Sofern Ausgaben aus einem „Cash-Pool“ je Vermietungsobjekt z. B. in der Art eines verzinslichen Bankkontokorrents abgewickelt und abgerechnet werden, entsteht abzugsfähiger Schuldzinsaufwand für Vermieterausgaben. Darlehen, die sofort auf ein zentrales, von Dritten geführtes „Cash-Pool“-Konto fließen, verursachen nur abzugsfähige Schuldzinsen, wenn vom „Cash-Pool“ auch entsprechende Guthabenzinsen gezahlt werden. Sonst entsteht mangels Einnahmen wegen zinsloser Einzahlung in den „Cash-Pool“ kein Veranlassungszusammenhang zur Einkünfteerzielung.

3. Abzugsverbot für Auslandsspenden europarechtskonform?

Kernproblem

Nach dem deutschen Steuerrecht können nur Spenden an in Deutschland ansässige gemeinnützige Organisationen steuermindernd geltend gemacht werden. Sachspenden an im EU-Ausland ansässige gemeinnützige Organisationen sind hiervon nicht erfasst. Der Bundesfinanzhof hat nun dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob dieses im deutschen Steuerrecht geltende Abzugsverbot für Auslandsspenden die europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit verletzt.

Sachverhalt

Der in Deutschland ansässige Steuerpflichtige hatte eine Sachspende an ein Seniorenheim in Portugal geleistet; für den entsprechenden Gegenwert begehrte er die steuermindernde Berücksichtigung als Sonderausgabe in Deutschland. Das Seniorenheim war nach portugiesischem Recht als gemeinnützig anerkannt. Das Finanzamt hat die Spende nicht berücksichtigt.

Entscheidung

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster verletzt der Inlandsbezug im Rahmen des steuerlichen Spendenabzugs nicht EU-Recht. Auch der Bundesfinanzhof hält den fehlenden Abzug für Auslands-spenden nach deutschem Recht für rechtmäßig. Gleichzeitig hat er jedoch dem Europäischen Gerichtshof die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob es unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche, wenn nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats Spenden nur an inländische gemeinnützige Organisationen steuerbegünstigt seien. Er selbst sieht die notwendige Sachverhaltsaufklärung im Ausland in Relation zum Sonderausgabenabzug als unverhältnismäßig an; die beschränkte Abzugsfähigkeit sei insoweit EU-konform.

Konsequenz

Bis der Europäische Gerichtshof entschieden hat, ist in vergleichbaren Fällen die Steuerveranlagung – ggf. über einen Einspruch – offen zu halten.

4. Deutschkurs eines Ausländers steuerlich nicht abziehbar

Kernproblem

Sprachkurse können steuerlich z. B. als Werbungskosten abziehbar sein, wenn eine berufliche Veranlassung deutlich überwiegt. Problematisch ist eine nicht unwesentliche Bedeutung des Sprachkurses auch für den Bereich der privaten Lebensführung.

Rechtslage

Aufwendungen, die trotz Verwendungsbezug z. B. zum beruflichen Bereich einen nicht unbedeutenden privaten Nutzen haben, sind steuerlich nicht abzugsfähig. Das gilt beispielsweise schon lange für Kleidung, die auch privat getragen werden kann.

Entscheidung

Ein Deutschkurs einer Ausländerin war nach einer jetzt bekannt gewordenen BFH-Entscheidung steuerlich nicht abzugsfähig, weil die erworbenen Sprachkenntnisse auch der sozialen Integration und der Kommunikation im Alltag dienen, weshalb der private Nutzen von solchem Gewicht ist, dass er die berufliche Zielsetzung verdrängt.

Konsequenz

Ausländer, die in Deutschland leben und arbeiten wollen, können wegen dem deutlich größeren privaten Nutzen einen Deutschkurs nicht steuerlich absetzen. Ein Abzug bei den Sonderausgaben als Berufsausbildungsaufwand kommt auch nicht in Betracht, weil ein Sprachkurs in erster Linie Allgemeinbildung ist. Berufsausbildung ist aber regelmäßig Aufwand zu Erwerbszwecken.

5. Höhere Hinzuverdienstgrenze ab dem 1.7. 2007 für Rentner unter 65 Jahren

Kernproblem

Am 8.6.2007 hat der Bundesrat die Rentenerhöhung zum 1.7.2007 beschlossen. Dadurch erhöhen sich der Rentenwert von 26,13 EUR auf 26,27 EUR (West) bzw. von 22,97 EUR auf 23,09 EUR (Ost) sowie die zulässigen Hinzuverdienstgrenzen.

Konsequenz

Die monatliche Hinzuverdienstgrenze beträgt bei einer Voll-, Erwerbsunfähigkeits- und voller Erwerbsminderungsrente, unter 65 Jahren, einheitlich (Ost und West) 350 EUR. Bei der Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Rente der Bergleute gelten jeweils individuelle Hinzuverdienstgrenzen; diese werden gesondert für jeden Rentner berechnet.

Bei Überschreiten kann nur noch eine Teilrente gezahlt werden. Es gilt keine Hinzuverdienstgrenze mehr, wenn der Rentner das 65. Lebensjahr vollendet hat.

Die Hinzuverdienstgrenzen für Teilrenten richten sich unter anderem nach dem zuletzt versicherten Verdienst in den letzten 3 Kalenderjahren vor Beginn der Altersrente und ob in den alten oder neuen Bundesländern hinzuverdient wird.

Hinzuverdienstgrenzen bei einem Durchschnittsverdiener ab 1.7.2007:

Rentenart	Alte BL	Neue BL
1/3-Teilrente	1.836,27 EUR	1.613,99 EUR
1/2-Teilrente	1.379,18 EUR	1.212,23 EUR
2/3-Teilrente	922,08 EUR	810,46 EUR
Vollrente	350,00 EUR	350,00 EUR

Falls ein Versicherter in den letzten 3 Jahren kein oder nur ein Arbeitsentgelt unter der Hälfte des Durchschnittsverdienstes aller Versicherten erreicht hat, gelten Mindesthinzuverdienstgrenzen.

Ein 2-maliges Überschreiten um einen Betrag bis zur jeweiligen Hinzuverdienstgrenze innerhalb eines Kalenderjahres ist erlaubt, wenn der Arbeitgeber Urlaubs- oder Weihnachtsgeld zahlt oder Überstunden vergütet.

Bei der Erziehungs-, Witwen(r)- und Waisenrente darf bis zu einem bestimmten Freibetrag hinzuverdielt werden. Übersteigt das Gehalt diese Grenze, wird die Rente um 40 % des Überschreibungsbetrages gekürzt.

Die Hinzuverdienstgrenze ist individuell und sollte daher immer bei dem jeweiligen Rentenversicherungsträger erfragt werden, insbesondere, wenn man eine Teilrente bezieht.

6. Keine Gleichbehandlung eingetragener Lebenspartner mit Ehegatten im Rahmen der Erbschaftsteuer

Kernfrage/Rechtslage

In vielen Teilen des Zivilrechts sind die Rechte der in eingetragener Lebenspartnerschaft, also der „Ehe“ gleichgeschlechtlicher Paare, lebenden Personen denen von Ehegatten angenähert, wenn nicht gleichgestellt, worden. Nichtsdestotrotz hat der Gesetzgeber eine völlige Gleichstellung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft nicht vorgesehen und damit letztlich dem Grundrechtscharakter der Ehe Rechnung getragen, der Ehe als Kernzelle der Gesellschaft weiterhin besonderen Schutz zu gewähren. Fragen der Gleichstellung beider Rechtsinstitute beschäftigen daher auch weiterhin die Gerichte. Regelmäßige Beispiele hierfür sind insbesondere Klagen von Arbeitnehmern, die in eingetragener Lebenspartnerschaft leben und auf Gewährung gleicher Zulagen, wie sie Ehegatten gewährt werden, klagen. Nunmehr hatte der Bundesfinanzhof darüber zu entscheiden, ob eingetragene Lebenspartner im Rahmen der Erbschaftsteuer mit Ehegatten gleich zu behandeln sind.

Entscheidung

Die Klägerin war mit ihrer Partnerin eine eingetragene Lebenspartnerschaft eingegangen und beerbte sie. Das beklagte Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer mit der teuersten Steuerklasse III fest. Hiergegen wandte sich die Klägerin mit der Begründung, die eingetragene Lebenspartnerschaft sei im Zivilrecht der Ehe gleichgestellt. Die im Verhältnis zur erbschaftsteuerlichen Veranlagung von Eheleuten besonders ungünstige Veranlagung verletze sie daher in ihrem Grundrecht auf Gleichbehandlung. Der Bundesfinanzhof folgte der Klägerin in ihrer Argumentation nicht, sondern führte aus, dass es dem Gesetzgeber unbenommen bleibe, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen besonders zu begünstigen. Insoweit sei die Klägerin nicht in ihrem Grundrecht auf Gleichbehandlung verletzt. Der Gesetzgeber sei zwar nicht gehindert, eingetragenen Lebenspartnern gleiche Rechte wie Ehegatten einzuräumen, ein entsprechendes Steuergesetz gebe es aber schlicht nicht.

Konsequenz

Die Konsequenz der Entscheidung liegt auf der Hand. Die steuerrechtliche Ungleichbehandlung von Ehegatten und Lebenspartnern ist verfassungsmäßig gerechtfertigt. Sie zeigt aber darüber hinaus, dass – solange alleine die Ehe mit besonderem Verfassungsrang ausgestattet bleibt – eine Gleichbehandlung nur auf der Grundlage ausdrücklicher Gesetzesnorm möglich ist.

7. Steuererstattungsansprüche entstehen erst am Jahresende

Einführung

Bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer ergeben sich regelmäßig Erstattungsansprüche oder Nachzahlungsverpflichtungen. Die Frage, wann derartige Ansprüche oder Verpflichtungen entstehen, kann in Erbfällen von Bedeutung sein.

Sachverhalt

Die Ehefrau des Klägers war am 2.10.2000 verstorben. Zum erbschaftsteuerpflichtigen Nachlass rechnete das Finanzamt u. a. einen Steuererstattungsanspruch als Kapitalforderung. Dabei handelte es sich um den anteilig auf die Erblasserin entfallenden Anspruch auf Erstattung der überzahlten Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer 2000, die durch Bescheid vom 28.2.2002 festgesetzt worden ist.

Entscheidung

Das Finanzgericht ist der Auffassung des Finanzamts nicht gefolgt. Nach dem Urteil gehört die Forderung nicht zum steuerpflichtigen Nachlass, weil sie zum Todestag der Erblasserin noch nicht entstanden war. Dies leitet das FG aus der gesetzlichen Regelung des § 36 Abs. 1 EStG ab, wonach die Einkommensteuer erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht. Die frühere Regelung, die für den unterjährigen Wegfall der Steuerpflicht etwas anderes vorsah (§ 25 Abs. 2 EStG), ist ab 1996 weggefallen.

Konsequenz

Das Finanzgericht hat es offen gelassen, ob die zum Todestag noch offene Vorauszahlung für das vierte Quartal zutreffend als Steuerschuld bei der Ermittlung des Nachlasses angesetzt worden ist. Bei konsequenter Anwendung der Urteilsbegründung müsste allerdings auch dieser Posten außer Ansatz bleiben.

8. Vorrang der Schuldenberichtigung gilt auch für Privathaus

Einführung

Im Anschluss an eine Betriebsaufgabe werden nicht selten auch betriebliche Verbindlichkeiten in das Privatvermögen übernommen. Eine Berücksichtigung der Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben kommt aber nur in Betracht, soweit das Vermögen zur Schuldentilgung nicht ausreicht. Gemäß ständiger Rechtsprechung des BFH besteht ein Grundsatz des Vorrangs der Schuldenberichtigung. Hiervon ausgenommen sind nur der Verwertung entgegenstehende Hindernisse, die ihren Grund in der ursprünglich betrieblichen Sphäre haben.

Sachverhalt

Ein zunächst selbstständiger Handelsvertreter hatte seine gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und war anschließend als angestellter Handelsvertreter tätig. Im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe valutierte ein betriebliches Darlehen noch mit 130.000 DM. Dieser Schuld stand ein in die Privatsphäre übernommenes Vermögen mit einem Teilwert von 190.000 DM gegenüber, das vorwiegend aus zwei betrieblich genutzten Räumen sowie einer Garage im ansonsten privat genutzten Einfamilienhaus bestand. Die Schuldzinsen wurden anschließend als nachträgliche Betriebsausgaben erklärt, da eine Verwertung der Büroräume aufgrund der Verbindung mit dem Privathaus nicht möglich gewesen sei.

Entscheidung

Der BFH vertritt eine andere Auffassung: Zwar sei eine separate Verwertung der Büroräume nicht möglich gewesen. Jedoch hätte der Kläger sein gesamtes Privathaus veräußern und den Erlös zur Schuldentilgung einsetzen können. Dass er hierauf aus privaten Gründen verzichtet habe, sei kein objektives Verwertungshindernis, so dass die Schuldzinsen keine nachträglichen Betriebsausgaben darstellen.

Konsequenz

Da die Büroräume auch nach der Betriebsaufgabe im Rahmen der nichtselbstständigen Tätigkeit beruflich genutzt werden, stellen die Schuldzinsen dem Grunde nach Werbungskosten dar. Allerdings muss das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang noch prüfen, ob die Abzugsbeschränkungen für das häusliche Arbeitszimmer im vorliegenden Fall greifen.

9. Veranlagungswahlrecht geht auf Erben über

Kernproblem

Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und zumindest einen Teil des Jahres nicht dauernd getrennt waren (1 Tag reicht aus), können zwischen Zusammenveranlagung und getrennt-

ter Veranlagung wählen. Ehegatten werden getrennt veranlagt, wenn einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung wählt. Ansonsten unterstellt das Gesetz, dass eine Zusammenveranlagung gewünscht ist. Für eine Wahl zur Zusammenveranlagung sprechen häufig Progressionsvorteile (Splittingverfahren). Dagegen kann die getrennte Veranlagung von Vorteil sein, um negative Folgen aus der Hinzurechnung des Ehegatteneinkommens auszuschließen (z. B. bei Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung oder Ausnutzung von Freibeträgen). Eine besondere Konstellation hatte sich auch bei einem vor dem BFH ausgetragenen Streitfall ergeben: Der Ehemann war verstorben und konnte bei Abgabe der Steuererklärung durch die Ehefrau das Veranlagungswahlrecht nicht mehr höchstpersönlich ausüben. Wegen Überschuldung war das Erbe zu diesem Zeitpunkt ausgeschlagen. Bei Zusammenveranlagung hätten sich wegen anrechenbarer Lohnsteuer des Verstorbenen erhebliche Erstattungsbeträge ergeben, die die Ehefrau auch als Gesamtgläubigerin begehrte. Eine getrennte Veranlagung führte dagegen für die Ehefrau zu einer Einkommensteuer und Erstattung von Null.

Bisherige Rechtsprechung

Nach gängiger Rechtsprechung des BFH ist das Wahlrecht des Ehegatten kein höchstpersönliches Recht, sondern geht auf den Erben über. So könne dem Erben nicht eine Erklärungs- und Mitwirkungspflicht aus dem Steuerschuldverhältnis aufgebürdet, Wahlrechte aber vorenthalten werden. Der BGH hat erst kürzlich in einem Zivilrechtsverfahren entschieden, dass das Wahlrecht sogar von einem Insolvenzverwalter oder Treuhänder im Fall eines (vereinfachten) Insolvenzverfahrens ausgeübt werden könne.

Neue Entscheidung

Nach Auffassung des BFH kann das Einverständnis des Erben zur Zusammenveranlagung nur dann unterstellt werden, wenn er Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers habe. Weil im Streitfall weder Erbe noch Nachlasspfleger (ggf. für den Fiskus) feststanden, war eine getrennte Veranlagung durchzuführen.

Konsequenz

Getrennte und Zusammenveranlagung stehen gleichberechtigt nebeneinander. Die abweichenden Interessen des unbekanntenen Erben waren im Streitfall zu offensichtlich, weil es sich um die Lohnsteuer des Verstorbenen handelte, die zur Erstattung geführt hätte. Sollten überlebender Ehegatte und späterer Erbe noch Einigung erzielen, wäre ein Antrag auf Zusammenveranlagung bis zur Unanfechtbarkeit des Bescheides möglich.

10. Wer zahlt die Umsatzsteuer aus der Errichtung eines Privathauses?

Einführung

Erbringt ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer im Inland Werklieferungen oder sonstige Leistungen an Unternehmer, so verlagert sich seit dem 1.1.2002 die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Dies gilt auch dann, wenn die Leistungen für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen werden. Bis zum 31.12.2001 galt noch das Abzugsverfahren. Dies ähnelte vom Ergebnis her der Umkehr der Steuerschuldnerschaft, sah im Gegensatz hierzu jedoch nur eine Haftung des Leistungsempfängers für die Umsatzsteuer vor.

Fall

Die Ehegatten EM und EF waren je zur Hälfte Eigentümer eines Ärztehauses, das sie umsatzsteuerpflichtig vermieteten, sowie ihres privat genutzten Eigenheims. Der EM war als Unternehmer tätig, die EF nicht. Sie beauftragten gemeinsam einen ausländischen Unternehmer, an ihrem Eigenheim Bauarbeiten durchzuführen. Die hierfür in Rechnung gestellte Umsatzsteuer führte dieser nicht ab. Nach Ansicht des Finanzamtes war die Ehegattengemeinschaft als Auftraggeber der Leistung verpflichtet, die Umsatzsteuer einzubehalten (Abzugsverfahren). Es erließ Haftungsbescheide gegen die Eheleute, die als Gesellschafter der Ehegattengemeinschaft im Wege des Durchgriffs für die Umsatzsteuer in Haftung genommen werden sollten.

Urteil

Unter Berufung auf die jüngste BFH-Rechtsprechung kommt das FG zunächst zu dem Ergebnis, dass die Ehegattengemeinschaft keine Unternehmerin ist, da die Eigennutzung der Immobilie keine unternehmerische Tätigkeit darstelle. Auch ist die Ehegattengemeinschaft nicht mit der unternehmerisch tätigen Vermietungs-GbR zu einem Unternehmen zusammenzufassen. Entsprechend sind die Eheleute als

Leistungsempfänger anzusehen. Der Ehemann hätte daher als (Einzel-)Unternehmer in Haftung genommen werden können. Dies scheiterte jedoch daran, dass der Haftungsbescheid gegen ihn als Gesellschafter der Ehegattengemeinschaft ergangen war. Ein Austausch des Haftungsgrundes im Klageverfahren hielt das FG für unzulässig.

Konsequenz

Das Urteil, dass noch zum Abzugsverfahren ergangen ist, ist auch auf die aktuelle Rechtslage anwendbar, wenn es um die Frage geht, wer Steuerschuldner ist. In solchen Fällen ist daher genau zu prüfen, ob etwaige Ansprüche der Finanzverwaltung gerechtfertigt sind.

11. Kindergeld für verheiratetes Kind?

Kernproblem

Nach dem EStG besteht z. B. Anspruch auf Kindergeld für ein volljähriges Kind, wenn es sich in Berufsausbildung befindet. Zudem dürfen die für die Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung geeigneten Einkünfte und Bezüge des Kindes einen Jahresgrenzbetrag (ab 2004: 7.680 EUR) nicht übersteigen. Der BFH verlangt in seiner Rechtsprechung darüber hinaus eine typische Unterhaltssituation, die nach der Eheschließung des Kindes grds. nicht mehr vorliegt. Grund für diese Ansicht ist die Unterhaltsverpflichtung des Ehepartners. Für die Eltern besteht nur eine nachrangige zivilrechtliche Unterhaltspflicht. Mit der Ermittlung der Einkünfte/Bezüge in einem solchen Fall hat sich jetzt der BFH auseinandergesetzt.

Bisherige Rechtsprechung

Nach Auffassung des BFH gibt es trotz Heirat eine Ausnahme, die zur Gewährung von Kindergeld/Kinderfreibetrag führt: Der Ehepartner hat selbst ein so geringes Einkommen, dass er zum vollständigen Unterhalt nicht in der Lage ist. Wenn das Kind ebenfalls nicht über angemessene eigene Einkünfte und Bezüge verfügt, müssen die Eltern weiterhin für das Kind aufkommen. Dieser sog. Mangelfall ist bei kinderlosen Ehen anzunehmen, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes einschl. der Unterhaltsleistungen des Ehepartners unterhalb des steuerlichen Existenzminimums liegen. Dieses entspricht dem o. g. Jahresgrenzbetrag.

Neue Entscheidung

Der BFH ermittelt den Unterhalt wie folgt: Weil die Unterhaltsleistungen des Ehepartners im Allgemeinen in Geld- als auch Sachleistungen bestehen, sind sie zu schätzen. Bei einer kinderlosen Ehe und alleinverdienendem Ehepartner mit durchschnittlichem Einkommen ist etwa die Hälfte des Nettoeinkommens als Unterhalt zu berücksichtigen. Verfügt das Kind über eigene Mittel, ist Unterhalt in Höhe der Hälfte der Differenz zwischen den Einkünften des unterhaltsverpflichteten Ehepartners und der geringeren eigenen Mittel des Kindes anzunehmen. Das gilt jedoch nur, wenn dem Ehepartner ein verfügbares Einkommen in Höhe des Existenzminimums verbleibt. Von den Eltern erhaltene Zuwendungen kürzen nicht den zu schätzenden Unterhalt des Ehepartners.

Konsequenz

Weil die Geldleistungen der Eltern entgegen der Auffassung des FG nicht dem Kind als eigene, den Unterhaltsanspruch des Ehepartners mindernde Mittel des Kindes zu berücksichtigen waren, wurde der Jahresgrenzbetrag im Streitfall überschritten. Der Fall zeigt jedoch auch: Ist das Kind verheiratet, muss nicht unbedingt der Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag entfallen. Dies sollten betroffene Eltern prüfen.

An das Jahr 2007 angepasstes Beispiel aus dem Streitfall (alle Beträge in EUR):

BAföG (nach Abzug Kostenpauschale und Ausbildungskosten) von 700; Zahlungen der Eltern 2.700; Einkünfte Ehepartner 15.500.

(Falsche) Lösung des FG:

$$\text{Unterhalt} = (15.500 - 700 - 2700) \times \frac{1}{2} = 6.050;$$

Unterhalt 6.050 zuzüglich eigene Bezüge 700 = 6.750 (unter 7.680).

Lösung des BFH:

$$\text{Unterhalt} = (15.500 - 700) \times \frac{1}{2} = 7.400;$$

Unterhalt 7.400 zuzüglich eigene Bezüge 700 = 8.100 (über 7.680); weil auch dem Ehepartner ein Betrag über dem Existenzminimum verbleibt (15.500 – 7.400 = 8.100), ist der Unterhalt von 7.400 komplett anzurechnen.

12. Pflegesätze der Pflegestufe 0 als außergewöhnliche Belastung

Kernproblem

Zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung rechnen regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altenwohnheim. Dagegen sind Aufwendungen für die Pflege eines pflegebedürftigen Stpfl. ebenso wie Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung. Ist der Stpfl. in einem Heim untergebracht, sind die tatsächlich angefallenen Pflegekosten als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn sie von den Kosten für die nicht begünstigte Unterbringung abgrenzbar sind. Die Finanzverwaltung verlangt für den Steuerabzug jedoch mindestens die Pflegestufe I (bei Pflegestufen je nach Umfang der Pflegebedürftigkeit von bis zu III). Ob das rechtmäßig ist, hat der BFH jetzt entschieden.

Bisherige Rechtsprechung

Zunächst ist eine Aufteilung in Pflege- und Unterbringungskosten durchzuführen. Für den Abzug der Pflegekosten verlangt die Finanzverwaltung mind. Pflegestufe I. Sind mit dem von allen Heimbewohnern zu entrichtenden Pauschalentgelt für die Heimunterbringung auch Pflegeleistungen abgegolten, kann das Entgelt nicht in übliche als Kosten der Lebensführung zu behandelnde Unterbringungskosten und außergewöhnliche Krankheits-/Pflegekosten aufgeteilt werden. Ausnahmsweise sind nach der Rechtsprechung des BFH auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt (abzüglich einer Haushaltsersparnis) als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn die Unterbringung in einem Altenheim durch eine Krankheit veranlasst war. Dagegen nicht, wenn der Stpfl. während des Aufenthalts erkrankt ist. Abweichend hiervon lässt die Finanzverwaltung zugunsten des Stpfl. die Aufwendungen auch dann zum Abzug zu, wenn die Krankheit oder Pflegebedürftigkeit erst nach dem Einzug in das Heim eintritt. Dies setzt wiederum mindestens einen Schweregrad der Pflegebedürftigkeit von I voraus.

Neue Entscheidung

Nach dem Urteil des BFH kann der Bewohner eines Altenwohnheims auch die vom Heimträger in Rechnung gestellten Pflegesätze für die sog. Pflegestufe 0 als außergewöhnliche Belastung abziehen. Der BFH führte aus, dass die Zuordnung zu einer der Pflegestufen I bis III nicht Voraussetzung für den Abzug von Pflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung ist. Werden einem Heimbewohner Pflegesätze in Rechnung gestellt, die der Heimträger mit dem Sozialhilfeträger für einen Pflegebedarf unterhalb der Pflegestufe I (Pflegestufe 0) vereinbart hat, ist davon auszugehen, dass der Heimbewohner pflegebedürftig war und das Heim die erforderlichen Pflegeleistungen erbracht hat. Die gesondert in Rechnung gestellten Pflegeaufwendungen sind unabhängig davon als außergewöhnliche Belastung abziehbar, ob der Steuerpflichtige wegen seiner Pflegebedürftigkeit in das Heim umgezogen oder erst nach dem Umzug pflegebedürftig geworden ist.

Konsequenz

Bei Pflegestufe 0 haben Pflegebedürftige, die keinen Anspruch auf Sozialhilfe haben, die Kosten selbst zu tragen. Erst ab Pflegestufe I übernimmt die Pflegekasse die Pflegekosten (oder einen Teil davon). Umso bedeutender ist es, dass der BFH den Abzug als außergewöhnliche Belastung entgegen Verwaltungsauffassung zugelassen hat. Der Abzug ist auch für Dritte möglich, wenn diese wegen Unterhaltspflicht die Kosten getragen haben.

13. Elternspenden an die Schule

Einführung

Vermeint möchten in Zeiten knapper öffentlicher Kassen Eltern finanziell die öffentliche Schule ihrer Kinder unterstützen. Hierzu können die Eltern einen gemeinnützigen Förderverein gründen; er ist dann auch berechtigt, Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Durch den Erwerb zusätzlicher Unterrichtsmaterialien kann dann die Schule unterstützt werden. Was aber wenn kein Förderverein besteht?

Verwaltungsanweisung

Die öffentliche Schule selbst ist als Dienststelle berechtigt, Spenden anzunehmen und Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Der Name des Spenders und die von ihm geleistete Spende sollten aber, um jedweden Eindruck der Einflussnahme auf die Schule zu vermeiden, der Schulleitung und dem Lehrkörper nicht bekannt sein. Daher ist folgendes Vorgehen möglich: Die Spenden sollen auf ein für diesen Zweck gesondert eingerichtetes Konto eingezahlt werden. Das Konto wird durch eine von der Schulleitung beauftragte Person verwaltet; ggf. kann das Konto auch auf den Namen dieser Vertrauensperson mit einer Treuhandbezeichnung (z. B. „Spendenkonto N-Schule“) geführt werden. Insbesondere bieten sich, zur Trennung vom Lehrkörper, die Mitglieder des Elternbeirats (in NRW: Schulpflegschaft) als unselbstständiges Organ der Schule an. Bei Spenden bis 200 EUR (Erhöhung auf 200 EUR erfolgt, nach Zustimmung durch den Bundesrat, im September 2007 durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements rückwirkend auf den 1.1.2007) ist der Zahlungsbeleg als Nachweis ausreichend. Wird das Konto auf den Namen einer Vertrauensperson (und nicht unmittelbar durch die Schule) geführt, dann ist der Einzahlungsbeleg zusätzlich mit dem Stempel der Schule zu versehen. Dabei soll der Aufdruck durch ein Mitglied des Elternbeirats in Anwesenheit des Schulleiters erfolgen. Bei höheren Spenden wird auf dem amtlichen Muster (Empfänger ist eine juristische Person bzw. eine öffentliche Dienststelle) die Zuwendungsbestätigung durch die Vertrauensperson zuerst ohne den Namen des Spenders erstellt. Nach Unterzeichnung durch den Schulleiter erfolgt durch die Vertrauensperson die Ergänzung um den noch fehlenden Namen.

Konsequenz

Der dargestellte Verfahrensweg sieht auf den ersten Blick umständlich aus. Soweit aber kein Förderverein besteht, ist so dennoch eine unmittelbare Unterstützung der Schule möglich. Über die Verwendung der Gelder entscheidet die Schule (Schulleitung/Elternbeirat).

Unternehmer und Freiberufler

1. Firmenwagen: Verzicht auf Unfallkostenerstattung ist Arbeitslohn

Kernproblem

Bei Dienstwagen wird die Möglichkeit einer privaten Nutzung i. d. R. durch Schätzung nach der sog. 1 %-Regelung bewertet und abgegolten, sofern kein Fahrtenbuch geführt wird. Abgesehen davon, dass damit lediglich „private“ Fahrten erfasst werden, betrifft diese Regelung nur die typischerweise mit der Nutzung des Kfz verbundenen Aufwendungen, wozu Unfallkosten nicht zählen.

Rechtslage

Ständige Rechtsprechung des BFH ist, dass der mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erfolgte Verzicht des Arbeitgebers auf Unfallschadensersatz vom Arbeitnehmer Arbeitslohn darstellt. Es kommt aber nur dann zu einer Steuererhöhung, wenn und soweit die Begleichung der Schadensersatzforderung nicht zum Werbungskostenabzug berechtigt hätte.

Entscheidung

Ein Arbeitnehmer verursachte bei einer betrieblich veranlassten Fahrt mit dem auch für Privatfahrten überlassenen firmeneigenen

Pkw einen Unfall. Eine Schadensersatzforderung in Höhe der Differenz zwischen dem Zeitwert des Pkw zum Unfallzeitpunkt und dem erzielten Verkaufserlös für das Fahrzeugwrack machte der Arbeitgeber nicht geltend. Darin sah der BFH Arbeitslohn.

Konsequenz

Der BFH ist der Auffassung, dass Unfallkosten von der 1 %-Regelung nicht erfasst werden. Bei einem Verzicht des Arbeitgebers auf Schadensersatz gegenüber dem Arbeitnehmer fließt diesem daher ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu.

Praxishinweis

Im Rahmen der Steuerveranlagung des Arbeitnehmers kann der erfasste Arbeitslohn ggf. um Werbungskosten saldiert werden, die mit der Begleichung der Schadensersatzforderung entstanden. Für den Werbungskostenabzug wäre lt. BFH ein grob fahrlässiger oder vorsätzlicher Verstoß gegen Verkehrsvorschriften unschädlich, nicht jedoch, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall eine alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit war.

2. Zugangsvoraussetzungen für AdV-Antrag beim Finanzgericht

Kernproblem

Einsprüche gegen Steuerbescheide können zur Fristwahrung ohne Begründung eingelegt werden. Die mit den Einsprüchen gestellten Anträge auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnt das Finanzamt üblicherweise ab. Der Einspruchsführer hat dann die Möglichkeit, die AdV direkt beim Finanzgericht zu beantragen.

Rechtslage

Die Auffassung, wann ein Antrag auf AdV beim Finanzgericht zulässig ist, wurde bislang von den Finanzgerichten und der herrschenden Meinung im Schrifttum unterschiedlich beurteilt.

Die Finanzgerichte sahen sich erst dann zuständig für eine Entscheidung über einen AdV-Antrag, wenn das Finanzamt den Antrag nach eingehender Untersuchung der Begründung des Einspruchs abgelehnt hat. Diese Auffassung wurde im überwiegenden Schrifttum für unzulässig erklärt. Das Gesetz fordere keine vorangegangene „qualifizierte“ Ablehnung des Finanzamts.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hat sich der Auffassung im Schrifttum angeschlossen. Die Finanzgerichte müssen über einen AdV-Antrag bereits dann entscheiden, wenn die Finanzbehörde – ohne die Begründung des Einspruchs zu kennen – den Antrag abgelehnt hat.

Wird die Begründung des Einspruchs dagegen komplett verändert und ein für Finanzamt und Finanzgericht völlig neuer Problembereich vorgetragen, ist der unmittelbare Zugang zum Finanzgericht nicht möglich. In diesen Fällen muss zuerst das Finanzamt die AdV (erneut) ablehnen, damit danach ein AdV-Antrag beim Finanzgericht zulässig ist.

Konsequenz

Ist zu erwarten, dass das Finanzamt dem Antrag auf AdV nicht stattgeben wird, beispielsweise weil der Sachverhalt bereits ausführlich in einer Betriebsprüfung erörtert wurde, könnte zunächst ein fristwahrender Einspruch ohne Begründung eingelegt werden. Nach (automatischer) Ablehnung der AdV durch das Finanzamt kann die AdV mit gleichzeitiger Begründung des Rechtsbehelfs direkt beim Finanzgericht beantragt werden.

3. Keine Gemeinnützigkeit bei Insolvenz

Kernproblem

Die Anerkennung als steuerbegünstigte Organisation erfordert eine gemeinnützige Tätigkeit. Problematisch kann dieses Erfordernis unter anderem sein, wenn eine Organisation gegründet bzw. beendet wird. Bei der Gründung ist es anerkannt, dass der gemeinnützige Status bereits vorliegt, wenn „nur“ sog. Vorbereitungsmaßnahmen unternommen werden (Anlaufphase). Bei der Beendigung war es dagegen fraglich, ob der gemeinnützige Status bis zur tatsächlichen Beendigung erhalten bleibt.

Sachverhalt

Satzungszweck einer Stiftung war die Unterhaltung eines Betriebes zur Suchtkrankenhilfe sowie ein Alten- und Pflegeheim. Die hieraus resultierenden laufenden Geschäfte wurden 1997 vollständig eingestellt. Ab 1998 beschränkte sich die Tätigkeit auf die Vermietung ihres Grundstückes sowie die Vereinnahmung von Zinsen aus Bankguthaben. Über das Vermögen ist das Insolvenzverfahren eröffnet worden.

Entscheidung

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes ist die eigentliche steuerbegünstigte Tätigkeit 1997 eingestellt

worden; die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG haben somit ab 1998 nicht mehr vorgelegen.

Der Zweck der Stiftung hat sich 1998 verändert. Sie förderte nicht mehr die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet. Ihr Zweck lag vielmehr darin, alle Gläubiger durch die Verwertung ihres Vermögens zu befriedigen. Ein solcher Zweck ist aber nicht steuerbegünstigt.

Konsequenz

Der Bundesfinanzhof hat offen gelassen, ob einer gemeinnützigen Organisation eine sog. Abwicklungsphase zuzubilligen ist, d. h. innerhalb derer ihre Geschäftsführung – trotz der Beendigung der eigentlichen steuerbegünstigten Tätigkeit – noch als auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet angesehen werden kann. Dies war insoweit nicht streitgegenständlich, da sich der Zweck durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens geändert hat.

Als Folge des Urteils ist bei der Beendigung einer steuerbegünstigten Körperschaft nunmehr sehr darauf zu achten, ab wann ggf. eine „normale“ Steuerpflicht besteht.

4. Bundestag beschließt Novelle des Urheberrechts

Ziel der Novelle

Mit der Novelle soll das Urheberrecht weiter an das digitale Zeitalter und die neuen technischen Möglichkeiten angepasst werden. Die Änderungen sollen die Interessen der Urheber an der Wahrung und Verwertung ihres geistigen Eigentums und die Belange der Geräteindustrie, der Verbraucher und der Wissenschaft an der Nutzung der Werke in einen angemessenen Ausgleich bringen. Dieses gilt vorbehaltlich der Zustimmung des Bundesrates.

Änderungen im Einzelnen

Private Kopien nicht kopiergeschützter Werke bleiben weiterhin, auch in digitaler Form, erlaubt. Bisher war die Kopie einer offensichtlich rechtswidrig hergestellten Vorlage verboten. Dieses Verbot wird nunmehr ausdrücklich auch auf unrechtmäßig online zum Download angebotene Vorlagen ausgedehnt. Auf diese Weise wird die Nutzung illegaler Tauschbörsen klarer erfasst. Es bleibt auch weiterhin verboten, einen Kopierschutz zu knacken. Die zulässige Privatkopie findet dort ihre Grenze, wo Kopierschutzmaßnahmen eingesetzt werden. Es gibt kein „Recht auf Privatkopie“ zu Lasten des Rechtsinhabers. Als Ausgleich für die erlaubte Privatkopie bekommen die Urheber eine pauschale Vergütung. Sie wird auf Geräte und Speichermedien erhoben und über die Verwertungsgesellschaften an die Urheber ausgeschüttet. Nach dem neuen Gesetz sollen die Beteiligten selbst, also die Verwertungsgesellschaften und die Verbände der Geräte- und Speichermedienhersteller, die Vergütung miteinander aushandeln. Für den Streitfall sind beschleunigte Schlichtungs- und Entscheidungsmechanismen vorgesehen. Mit diesem Modell soll flexibler auf neue technische Entwicklungen reagiert werden können. Vergütungspflichtig sind in Zukunft alle Geräte und Speichermedien, deren Typ zur Vornahme von zulässigen Vervielfältigungen benutzt wird. Der Gesetzgeber gibt den Beteiligten nur noch einen verbindlichen Rahmen für die Vergütungshöhe vor. Sie soll sich nach dem tatsächlichen Ausmaß der Nutzung bemessen, in dem Geräte und Speichermedien typischerweise für erlaubte Vervielfältigungen genutzt werden. Dies ist durch eine empirische Marktuntersuchung zu ermitteln. Soweit nicht mehr privat kopiert werden kann, weil etwa Kopierschutz oder Digital-Rights-Management-Systeme (DRM) eingesetzt werden, gibt es auch keine Vergütung. Der Verbraucher wird also nicht doppelt belastet. Erstmals wird es öffentlichen Bibliotheken, Museen und Archiven erlaubt, ihre Bestände an elektronischen Leseplätzen zu zeigen. Neu ist auch, dass Bibliotheken Kopien von urheberrechtlich geschützten Werken auf Bestellung anfertigen und versenden dürfen, z. B. per E-Mail. Diese Nutzungsmöglichkeiten unterliegen bestimmten Einschränkungen. Auch unbekannte Nutzungsarten werden in der Gesetzesänderung berücksichtigt. Bisher durften keine Verträge über die Verwertung urheberrechtlich geschützter Werke in einer Nutzungsart geschlossen werden, die es zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch gar nicht gab. Wollte der Verwerter das Werk auf diese Weise nutzen, musste er eine Vereinbarung mit dem Urheber treffen. Nach dem Gesetzesentwurf soll der Urheber über seine Rechte auch für die Zukunft vertraglich verfügen können.

5. Arbeitslohnzufluss schon bei Überlassung einer Bahnnetzkarte

Kernproblem

Streitig ist häufig, wann bei geldwerten Vorteilen (z. B. Kfz-Nutzung, Bahnfahrkarten) und anderen Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer der Zufluss erfolgt und damit steuerpflichtiger Arbeitslohn entstanden ist.

Rechtslage

Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird, wird regelmäßig in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt. Zugeflossen bedeutet, der Empfänger hat die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt.

Entscheidung

Die Überlassung einer Netzkarte von der DB AG an ihre Arbeitnehmer führt nicht erst bei Inanspruchnahme der einzelnen Freifahrten zur Arbeitslohn. Vielmehr fließt der gesamte Jahreswert der Netzkarte im Jahr der Überlassung an den Arbeitnehmer zu. Diese Auffassung des BFH in einer aktuellen Entscheidung gilt auch für andere Personen als nur die Bahnmitarbeiter.

Konsequenz

Mit der Überlassung der Netzkarte erhielt der Arbeitnehmer eine Art „Wertpapier“, in dem ein Beförderungsanspruch gegenüber der DB AG verbrieft war. Arbeitslohn ist der Endpreis der Netzkarte, also der Tarifwert einer Jahresnetzkarte der DB AG. Dies gilt unabhängig davon, dass diese Netzkarte nicht übertragbar ist und daher keinen „Marktwert“ hat, so der BFH. Zwar hat die Bahn mit der Ausgabe des Berechtigungspapiers die versprochene Beförderungsleistung noch nicht erbracht. Jedoch repräsentiert die Netzkarte wirtschaftlich bereits den Jahresnutzungswert.

Praxishinweis

Der Tarifwert ist um den Rabatffreibetrag für Sachbezüge von derzeit 1.080 EUR zu kürzen. Überlassen andere Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Fahrkarten unentgeltlich zum privaten Gebrauch, ist ein Lohnzufluss schon deswegen nicht zweifelhaft, weil ein Anspruch gegen einen Dritten verschafft wird und der Arbeitgeber über den Erwerb der Karte hinaus keine weitere Erfüllungshandlung erbringt.

6. Kein Freiwilligkeitsvorbehalt für monatliche Zulagen

Kernfrage/Rechtslage

Freiwilligkeitsvorbehalte, also solche Klauseln in Arbeitsverträgen, die Vergütungsbestandteile als freiwillige Leistungen des Arbeitgebers ausweisen und erklären, diese würden ohne Anerkennung einer Rechtspflicht gewährt, sind Standardbestandteile eines Arbeitsvertrages. Gleichzeitig ist es die Regel, dass Arbeitgeber für ihre Arbeitnehmer vorformulierte Arbeitsverträge verwenden. Diese vorformulierten Arbeitsverträge, aber auch Arbeitsverträge, die der Arbeitgeber standardmäßig verwendet, können nach den Regeln über Allgemeine Geschäftsbedingungen auf ihre Wirksamkeit überprüft werden. Vorformulierte Klauseln sind damit jedenfalls dann unwirksam, wenn sie für den Arbeitnehmer überraschend sind oder ihn unangemessen benachteiligen. Das Bundesarbeitsgericht hatte nun darüber zu entscheiden, ob ein Freiwilligkeitsvorbehalt, der durch vorformulierten Arbeitsvertrag auf monatlich gewährte und gezahlte Leistungszulagen ausgedehnt worden war, einer Überprüfung nach den Regelungen über Allgemeine Geschäftsbedingungen standhielt.

Entscheidung

Geklagt hatte ein Arbeitnehmer, dessen im Arbeitsvertrag festgelegtes festes monatliches Bruttogehalt durch insgesamt drei gesonderte Schreiben im Wege von Leistungszulagen erhöht worden war, die mit dem monatlichen Bruttogehalt gezahlt wurden, wobei die Schreiben jeweils den Hinweis enthielten, die Zulage werde freiwillig ohne Anerkennung einer Rechtspflicht gewährt. Nach Einstellung der Zahlungen klagte der Kläger auf Weiterzahlung und begründete dies damit, dass der Freiwilligkeitsvorbehalt unwirksam sei. Das Bundesarbeitsgericht gab ihm recht und urteilte, eine Klausel, die monatliche Zulagen unter den Vorbehalt „Freiwillig und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht“ stelle, benachteilige den Arbeitnehmer unangemessen und sei daher unwirksam, weil der Arbeitnehmer auf die Kontinuität seiner monatlichen Zahlungen vertrauen können müsse. Zwar müsse der Arbeitgeber mit flexiblen Lohnbestandteilen auf wirtschaftliche Entwicklungen reagieren können, allerdings könne dies, soweit das laufende, monatliche Arbeitsentgelt betroffen sei, beispielsweise durch Widerrufsvorbehalte ermöglicht werden. Frei-

willigkeitsvorbehalte, die eine einseitige Einstellungsmöglichkeit ohne Erklärungspflicht darstellten, seien alleine echten Sondervergütungen vorbehalten.

Konsequenz

Das Urteil des Bundesarbeitsgerichts fügt sich in die Reihe seiner Entscheidungen ein, mit der das Bundesarbeitsgericht solche Klauseln in vorformulierten Arbeitsverträgen für unwirksam erklärt, die eine Benachteiligung des Arbeitnehmers vermuten lassen. Für Freiwilligkeitsklauseln bedeutet die Entscheidung, dass nur echte Sondervergütungen (jährliche Leistungsprämie, Weihnachtsgeld etc.) unter Freiwilligkeitsvorbehalt gestellt werden können. Es sollte sich also nur um Einmalzahlungen handeln.

7. (Keine) Arbeitnehmereigenschaft von mitarbeitenden Familienkommanditisten

Kernfrage/Rechtslage

Die Unterscheidung danach, ob ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis und damit die Arbeitnehmereigenschaft einer Person vorliegt oder nicht, erfolgt regelmäßig nach allgemeinen Grundsätzen. Danach ist abhängig beschäftigt und damit sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer anzusehen, wer im Hinblick auf Art, Umfang, Zeit und Ort seiner Tätigkeit weisungsgebunden, in die betriebliche Organisation eines anderen eingebunden und von diesem wirtschaftlich abhängig tätig wird. Kommanditisten können diese Kriterien erfüllen. Sie sind in diesem Fall als Arbeitnehmer der Kommanditgesellschaft anzusehen. Problematisch erscheint die Einordnung als Arbeitnehmer dort, wo es sich bei den Kommanditisten um Familienmitglieder der die Kommanditgesellschaft lenkenden Familie handelt, die aufgrund der Regelungen des Gesellschaftsvertrages zur Mitarbeit in der Familien-Kommanditgesellschaft verpflichtet sind. Über die rechtliche Stellung solcher Familien-Kommanditisten hatte das Landesarbeitsgericht Hamm zu entscheiden.

Entscheidung

Vor dem Arbeitsgericht geklagt hatte der Insolvenzverwalter eines Familienunternehmens, der die beklagten Familien-Kommanditisten nach den Grundsätzen der Arbeitnehmerhaftung auf Schadensersatz in Anspruch nehmen wollte. Die beiden beklagten Kommanditisten waren jeweils zu 25 % an dem Familienunternehmen beteiligt. Ihnen war jeweils Einzelprokura erteilt worden. Der Gesellschaftsvertrag des Familienunternehmens verpflichtete die beiden beklagten Kommanditisten gegen Vergütung zur tätigen Mithilfe im Unternehmen. Das Landesarbeitsgericht erklärte die Arbeitsgerichte mit seiner Entscheidung für unzuständig, weil Kommanditisten zwar grundsätzlich als Arbeitnehmer angesehen werden könnten, die beklagten Kommanditisten im konkreten Fall aber nicht als Arbeitnehmer anzusehen seien. Denn die Beklagten hätten ihre Leistungen auf der Grundlage des Gesellschaftsvertrages als unternehmerischen Beitrag im Rahmen der Familien-Kommanditgesellschaft erbracht. Sie hätten keinen Weisungen unterlegen und konnten wie Inhaber einer Kommanditgesellschaft agieren. Nach dem gesamten Zuschnitt ihrer Tätigkeit seien sie nicht mit Arbeitnehmern vergleichbar gewesen.

Konsequenz

Jedenfalls dann, wenn der Gesellschaftsvertrag die Kommanditisten zur tatsächlichen Arbeitsleistung verpflichtet und ihre Beteiligung nicht ganz untergeordnet ist, wird regelmäßig davon auszugehen sein, dass eine Arbeitnehmerstellung unabhängig vom Vorliegen eines Arbeitsvertrages nicht gegeben ist. Die Einordnung bleibt aber einzelfallabhängig.

8. Betriebsübergang bei Insolvenz und Fortführung durch mehrere andere Unternehmen

Kernfrage/Rechtslage

Geht ein Betrieb oder ein Teilbetrieb vom bisherigen auf einen neuen Arbeitgeber über, finden auf die Arbeitsverhältnisse des übergehenden Betriebes die Regelungen des § 613a BGB Anwendung, dessen Kernregelungen insbesondere folgende sind: Eine Kündigung wegen des Betriebsübergangs ist unzulässig und Arbeitnehmer des ursprünglichen Betriebes haben gegen den neuen Arbeitgeber einen Weiterbeschäftigungsanspruch. Wegen dieser weitreichenden, den Arbeitnehmer schützenden Regelungen ist die Frage danach, ob ein Betriebsübergang nach § 613a BGB vorliegt, regelmäßiger Streitpunkt, wenn sich Änderungen in der bisherigen betrieblichen Organisation aufgrund des Eintritts eines Dritten in die Betriebsabläufe ergeben. Beispiele hierfür sind: Die Schließung eines Standortes und der Verkauf

der dortigen Produktionsmittel an einen Dritten oder die Neuvergabe von Aufträgen. Dabei ist Grundvoraussetzung für die Annahme eines Betriebsübergangs, dass die (wirtschaftliche und organisatorische) Identität des übernommenen Betriebs oder Betriebsteils gewahrt bleibt. Über die Frage, ob diese Voraussetzung im Falle der Fortführung des Geschäftsbetriebes des ursprünglichen Unternehmens nach dessen Insolvenz durch zwei neu gegründete Unternehmen gegeben war, hatte das Bundesarbeitsgericht zu entscheiden.

Entscheidung

Geklagt hatte ein Betriebsratsmitglied, das im ursprünglichen Betrieb beschäftigt war. Dieser Ursprungsbetrieb meldete Insolvenz an. Der Insolvenzverwalter stellte den Geschäftsbetrieb ein und kündigte den Arbeitnehmern. Die Arbeitsgeräte verkaufte der Insolvenzverwalter an eine dritte Gesellschaft. Zeitgleich mit der Insolvenzanmeldung waren zwei selbstständige Unternehmen gegründet worden, die nun von der Gesellschaft, die zuvor die Arbeitsgeräte des insolventen Ursprungsbetriebes gekauft hatte, diese Arbeitsgeräte in unterschiedlichem Umfang und für unterschiedliche Tätigkeiten anmieteten und einzelne der gekündigten Arbeitnehmer nach Arbeitsanfall beschäftigten. Der Kläger sah hierin einen Betriebsübergang und klagte gegen die beiden tätigen Unternehmen auf Weiterbeschäftigung. Dieser Auffassung folgt das Bundesarbeitsgericht nicht. Denn erwerben oder mieten mehrere Unternehmen einzelne Betriebsmittel eines vom Insolvenzverwalter stillgelegten Betriebes, so führt dies nicht dazu, dass die Arbeitsverhältnisse der Arbeitnehmer des in Insolvenz gefallenen Betriebes auf die „fortführenden“ Unternehmen übergehen, wenn und weil die Identität des übernommenen Betriebes nicht gewahrt wird.

Konsequenz

Die Entscheidung ist positiv für diejenigen Betriebe, die trotz Insolvenz versuchen wollen, in abgespeckter Form ihren Geschäftsbetrieb fortzusetzen. Allerdings werden die einzelnen Schritte hierzu genau eingehalten werden müssen. Erforderlich sind insoweit mindestens die Betriebseinstellung durch den Insolvenzverwalter und die Fortführung durch mehrere selbstständige Unternehmen, die aber nicht mehr die gleiche interne Organisation wie der Ursprungsbetrieb haben dürfen.

9. Verweigerung der Vergabe der Steuernummer durch das Finanzamt

Kernproblem

Immer wieder verzögert oder verweigert die Finanzverwaltung Existenzgründern die Vergabe einer Steuernummer. Dabei wird häufig die fehlende Unternehmereigenschaft des Existenzgründers als Grund vorgebracht. Für die betroffenen Unternehmer kann dies schon das Ende der Existenz bedeuten, bevor diese überhaupt angefangen hat. Die Existenzgründer benötigen eine Steuernummer bzw. Umsatzsteueridentifikationsnummer zwecks ordnungsgemäßer Rechnungsstellung. Ferner überprüfen potenzielle Geschäftspartner über die USt-ID-Nr. die Unternehmereigenschaft des Existenzgründers. Lässt sich diese nicht nachweisen, werden die Geschäftsbeziehungen regelmäßig abgebrochen.

Urteil

Im zu beurteilenden Fall wurde dem Existenzgründer vorgeworfen, dass er nur für einen Kunden arbeite und somit Arbeitnehmer, aber nicht Unternehmer sei. Weiterhin stütze sich die Argumentation des Finanzamtes darauf, dass er weder über Anlagevermögen noch über Arbeitsmittel verfüge. Diese für Finanzämter typische Sichtweise verkennt vollkommen, dass Existenzgründer eben Existenzgründer sind und nicht voll entwickelte Unternehmen. Das FG München hat nun diesem Ärgernis ein Ende bereitet. Demnach darf die Finanzbehörde an die beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit keine zu hohen Anforderungen stellen. Die Entscheidung über die Vergabe der Steuernummer ist zeitnah anhand der Erläuterungen des Existenzgründers zu treffen. Hierzu reichen schlüssige und nachvollziehbare Angaben in dem für Umsatzsteuerzwecke entwickelten Fragebogen bei Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit aus. Die vom Finanzamt vorgebrachten Argumente seien allenfalls nach Ablauf eines Besteuerungszeitraums geeignet, die Unternehmereigenschaft zu überprüfen.

Konsequenz

Dem Urteil ist in vollem Umfang zuzustimmen. Sollte weiterhin Existenzgründern die Vergabe einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke verweigert werden, so kann auf Basis des Urteils des FG München hiergegen vorgegangen werden. Ergeben sich durch die Haltung des Finanzamtes Vermögensschäden, z. B. durch entgangene Aufträge, so sollten mögliche Haftungsansprüche geprüft werden.

10. Vernichtung von Ausfuhrbelegen bei digitaler Archivierung

Einführung

Jahresabschlüsse, Buchungsbelege, Handelsbriefe und Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, unterliegen grundsätzlich einer 10-jährigen Aufbewahrungspflicht. Statt der Originalbelege können die meisten Geschäftsunterlagen unter bestimmten Voraussetzungen auch in digitalisierter Form archiviert werden. Die Originalbelege können dann vernichtet werden. Nicht zulässig ist dies für Jahresabschlüsse, Eröffnungsbilanzen und Zollunterlagen.

Neue Verwaltungsanweisung

Die OFD Koblenz erläutert in einer aktuellen Verfügung die geänderte Auffassung der Finanzverwaltung zur Aufbewahrung von Ausfuhrbelegen. Demnach sind alle Ausfuhrbelege, die mit Dienststempelabdrucken versehen sind, stets im Original aufzubewahren. Neu ist, dass nunmehr unabhängig davon, ob die Stempelfarben Pigmentierungen enthalten oder nicht, eine Vernichtung nicht zulässig ist. Hierdurch soll eine Überprüfung der Echtheit der Ausfuhrbelege gewährleistet werden. Wurden vor dem 1.5.2007 Ausfuhrbelege mit Dienststempelabdrucken ohne Farbpigmentierungen vernichtet, so wird dies nicht beanstandet.

Konsequenz

Um die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu gewährleisten, ist darauf zu achten, dass die Digitalisierung der Unterlagen an die Vorgaben der OFD angepasst wird.

11. Digitalisierte Belege in der steuerlichen Betriebsprüfung

Kernproblem

Obwohl seit dem Jahr 2002 zunehmend computergestützte, d. h. digitale Betriebsprüfungen erfolgen, ist die öffentliche Diskussion um die Belege, die steuerrelevant sind, nicht beendet.

Rechtslage

Von den Unternehmen sind alle steuerlich relevanten Daten für eine Prüfung bereitzuhalten. Welche Daten dies im Einzelfall sind, ist nicht allgemeingültig geregelt. Der Umfang der Steuerrelevanz wird daher vermehrt von den Finanzgerichten ausgelegt.

Entscheidung

Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich in zwei Beschlüssen aus Februar 2007 zum Umfang der Steuerrelevanz digitalisierter Unterlagen geäußert. Speichert ein Unternehmen aufbewahrungspflichtige Dokumente durch Scannen als digitale Abbilder, dann sind auch diese Bilddaten „maschinell“ mittels Bildschirmzugriff auswertbar, so das FG. Ersatzweise vorgelegte Papierausdrucke verbieten dem Prüfer auch nicht das digitale Zugriffsrecht auf das Dokumentenarchiv, das laut FG ohne Prüfung der Steuerrelevanz der Dokumente erfolgen kann. Keine Prüfung der Steuerrelevanz gilt auch für „originär“ digital erstellte Buchhaltungskonten, auch wenn darauf steuerlich nicht relevante Geschäftsvorfälle verbucht werden. Das gelte schon deshalb, weil die Buchhaltung als Gesamtheit geprüft wird.

Konsequenz

Digitale Dokumentenarchive müssen für die Betriebsprüfung in maschinell auswertbarer Form bereitgehalten werden, z. B. durch Lesezugriffe auf Bilddaten bzw. Zugriff auf Einzeldatensätze einschließlich Stammdaten im Rahmen der Zugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung.

Praxishinweis

Steuerpflichtige müssen digitale Archive von vornherein trennen in steuerlich relevante und nichtrelevante Daten. Das Argument, eine Trennung sei nachträglich nicht mehr möglich, verhindert nicht den durch die Finanzgerichte nun auch abgesegneten Zugriff der Betriebsprüfung auf digitale Dokumentenarchive. Eine Trennung zwischen originär digitalen und nachträglich digitalisierten Unterlagen entspricht auch nicht dem Gesetzeszweck, so das FG.

12. Eingliederungsmanagement und krankheitsbedingte Kündigung

Kernfrage/Rechtslage

Nach den gesetzlichen Vorgaben des Schwerbehindertenrechts ist der Arbeitgeber nicht nur bei schwerbehinderten, sondern bereits bei solchen Arbeitnehmern, die innerhalb eines Jahres länger als sechs Wochen ununterbrochen oder wiederholt arbeitsunfähig erkrankt sind, verpflichtet, unter Beteiligung des jeweils betroffenen Arbeitnehmers und, soweit vorhanden, der entsprechenden Interessenvertretung (Betriebsrat), darüber zu verhandeln, ob und ggfls. mit welchen Mitteln der Arbeitsplatz erhalten werden kann. Dieses sog. betriebliche Eingliederungsmanagement ist gesetzlich vorgesehene Pflicht des Arbeitgebers. Ungeachtet dessen ist die Durchführung eines betrieblichen Eingliederungsmanagements nach dem gesetzlichen Leitbild keine Voraussetzung für die Kündigung eines Arbeitnehmers, der eigentlich in den Anwendungsbereich des gesetzlichen Eingliederungsmanagements fällt, aus krankheitsbedingten Gründen. Unklar war allerdings das Zusammentreffen aus gesetzlicher Vorgabe und dennoch krankheitsbedingt ausgesprochener Kündigung. Hierzu hat das Bundesarbeitsgericht nunmehr entschieden.

Entscheidung

Geklagt hatte ein Arbeitnehmer, dem nach über zwei Jahren dauernder Erkrankung mit Zustimmung des Betriebsrates gekündigt worden war. Der Arbeitnehmer trug vor, dass er durch Umgestaltung seines Arbeitsplatzes wieder, wenn auch in anderer Funktion, eingesetzt werden konnte. Hierzu sei der Arbeitgeber in Ansehung des sog. betrieblichen Eingliederungsmanagements auch verpflichtet. Der Arbeitgeber hingegen wandte ein, der Arbeitnehmer sei auf unabsehbare Zeit nicht einsetzbar und eine Beschäftigung auf einem „leidensgerechten“ Arbeitsplatz komme nicht in Frage. Nachdem die Instanzgerichte dem Arbeitgeber Recht gegeben hatten, hob das Bundesarbeitsgericht die Entscheidungen auf und verwies die Sache zur neuerlichen Verhandlung zurück. Zwar führe die Nichtdurchführung des betrieblichen Eingliederungsmanagements nicht, wie der Kläger meinte, zwingend zur Unwirksamkeit der Kündigung, allerdings müsse zugunsten des Klägers eine Verhältnismäßigkeitsprüfung erfolgen, in der die Interessen des Klägers auf Weiterbeschäftigung einerseits und das Kündigungsinteresse des Arbeitgebers unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Pflicht zur Eingliederung andererseits abgewogen werden müssten.

Konsequenz

Schon wegen der mittelbaren Auswirkungen der Nichtdurchführung des Eingliederungsmanagements (Unwirksamkeit einer Kündigung wegen Unverhältnismäßigkeit) sollte das System des Eingliederungsmanagements im Betriebsablauf und der Vorbereitung einer Kündigung berücksichtigt werden. Dies gilt insbesondere in Ansehung möglicher Wechselwirkungen mit den Regelungen des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes.

13. Selbstständige Lehrer sind versicherungspflichtig in der gesetzlichen Rentenversicherung

Kernfrage/Rechtslage

Selbstständige sind regelmäßig von der Versicherungspflicht in den gesetzlichen Sozialversicherungen befreit. Selbstständig ist regelmäßig derjenige, der nicht in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis tätig ist. Ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis wird regelmäßig dann angenommen, wenn eine Person weisungsgebunden insbesondere nach Art, Ort und Umfang ihrer Tätigkeit in die organisatorische Einheit eines Dritten eingebunden ist, von dem er wirtschaftlich als abhängig anzusehen ist. Für selbstständig tätige Lehrer ist die Pflichtversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung schließlich unabhängig von den vorstehenden allgemeinen Regelungen gesetzlich ausdrücklich vorgeschrieben. Diese gesetzliche Pflichtversicherung war nunmehr Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht.

Entscheidung

Das Bundesverfassungsgericht hatte über die Verfassungsbeschwerde eines Hausverwalters zu entscheiden, der auch als selbstständiger Sprachlehrer tätig war. Dieser klagte gegen die Entscheidung der Deutschen Rentenversicherung, die ihn nach einer Überprüfung zu Pflichtversicherungsbeiträgen in der gesetzlichen Rentenversicherung herangezogen hatte. Seine Verfassungsbeschwerde stützte der selbstständige Lehrer darauf, dass er im Vergleich zu anderen Selbstständigen ungleich behandelt werde. Das Bundesverfassungsgericht entschied jedoch gegen den Lehrer und bestätigte insoweit die entsprechende gesetzliche Regelung. Die Ungleichbehandlung zu anderen Selbstständigen sei verfas-

sungsrechtlich gerechtfertigt, weil der Gesetzgeber selbstständige Lehrer deshalb als besonders schutzwürdig ansehen durfte, weil ihr Lebensunterhalt primär auf der Verwertung der eigenen Arbeitskraft beruhe. Mit der besonderen Schutzbedürftigkeit liege ein legitimer Zweck für die gesetzgeberische Wertung vor. Auch die Berufsfreiheit sei nicht tangiert, weil die Rentenversicherungspflicht nicht die freie Berufswahl steuern solle.

Konsequenz

Die Entscheidung bedeutet einerseits abschließende Rechtsklarheit mit Rücksicht auf die Rentenversicherungspflicht selbstständiger Lehrkräfte, hat aber andererseits Signalwirkung darüber hinaus. Auch wenn es dazu Gesetzesänderungen bedarf, wäre es nach der Begründung des Bundesverfassungsgerichts möglich, alle Selbstständigen der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht zu unterwerfen. Eine besondere Schutzbedürftigkeit könne man immer dann annehmen, wenn der Lebensunterhalt primär von der Verwertung der eigenen Arbeitskraft abhängt.

14. Ist Komparse ein Künstler?

Kernproblem

Das EStG sieht für nebenberufliche Einnahmen neben dem sog. Übungsleiterfreibetrag von 1.848 EUR einen gleich hohen Freibetrag für künstlerische Tätigkeiten vor. Voraussetzung ist neben der Nebenberuflichkeit eine Tätigkeit im Dienst oder im Auftrag einer inländischen Person des öffentlichen Rechts oder einer steuerlich begünstigten Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke. Doch wann ist man Künstler? Diese Frage war für einen Beamten von Bedeutung, der neben seiner beruflichen Tätigkeit an einer Oper als Komparse beschäftigt war und hierfür Einnahmen von etwa 1.200 EUR im Jahr erhalten hatte. Unabhängig davon, ob sich dieser als Darsteller, Komparse, Statist oder menschliche Requisite bezeichnen durfte, kam es für die steuerliche Betrachtung wesentlich auf die eigenschöpferische Leistung an.

Bisherige Rechtsprechung

Nach der Sachverhaltsdarstellung des FG hatte der Beamte u. a. Rollen als „Sklave, Älterer Schönggeist, Nibelunge oder Soldat“ übernommen. Im Streitjahr fiel nur eine einzige Sprechrolle (1 Satz) an; die künstlerische Tätigkeit beschränkte sich überwiegend auf Mimik und Gestik. So führt das FG in seiner Entscheidung z. B. auf: „Auch in der Oper Nabucco hatte der Kläger aktiv an der Darstellung handlungsbestimmender Szenen mitgewirkt, indem er als Teil einer Gruppe zügelloser Soldaten weibliche Darstellerinnen belästigte, bedrohte und beraubte. Nach einer Hinrichtungsszene hatten die Soldaten zudem in einer erstaunten Haltung zu reagieren“. Trotz aller Ironie: In seiner Entscheidung sah das FG die Tätigkeit eines Statisten an Theater oder Oper als künstlerisch an, wenn diese auch von einem Schauspieler oder Sänger (unstreitig den charakteristischen künstlerischen Akteuren) in einer Nebenrolle wahrgenommen wird. Diesen Bereich verließ der Statist erst dann, wenn er lediglich als eine Art menschliche Requisite als Teil der Bühnenausstattung eingesetzt würde.

Neue Entscheidung

Der BFH ist der Entscheidung des FG gefolgt. Auch er orientiert sich an denselben Kriterien, die eine Abgrenzung der selbstständigen von der gewerblichen Tätigkeit erforderlich machen. Künstler ist, wer eine eigenschöpferische Leistung vollbringt, in der seine individuelle Anschauungsweise und Gestaltungskraft zum Ausdruck kommen, und die über eine hinreichende Beherrschung der Technik hinaus grds. eine gewisse künstlerische Gestaltungshöhe erreicht. Weil die Steuerbefreiung des EStG ohnehin nur für Nebenberuflichkeit gelte, müsse es ausreichen, dass die nebenberufliche Tätigkeit die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstütze und ergänze, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens sei. Daher kann nach Auffassung des BFH auch ein Komparse, im Gegensatz zum Bühnenarbeiter, eine künstlerische Tätigkeit ausüben.

Konsequenz

Bereits das Urteil der Vorinstanz stößt beim Kunstbanausen auf Verwunderung und gehört hinsichtlich Sachverhaltsdarstellung und Urteilsbegründung zu den Urteilen, die auch eine Comedy-Show bereichern würden. Dennoch: Mit der Entscheidung werden einige Verwaltungsanweisungen zur steuerlichen Behandlung von Statisten über den Haufen geworfen. Unabhängig von der geringeren steuerlichen Auswirkung beim nebenberuflichen Freibetrag lassen sich für den Steuerberater aus dem Urteil auch positive

Argumente für solche hauptberufliche Künstler ziehen, deren Freiberuflichkeit auf der Grenze zur Gewerblichkeit steht.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Keine Steuerberaterhaftung wegen verfassungswidriger Steuernorm

Einführung

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ist ein Steuerberater im Rahmen des ihm erteilten Auftrags verpflichtet, den Mandanten umfassend zu beraten und ungefragt über alle steuerlichen Einzelheiten und deren Folgen zu unterrichten. Er hat seinen Mandanten möglichst vor Schaden zu schützen. Hierzu hat er den relativ sichersten Weg zu dem angestrebten steuerlichen Ziel aufzuzeigen und die für den Erfolg notwendigen Schritte vorzuschlagen. Die mandatsbezogenen erheblichen Gesetzes- und Rechtskenntnisse muss der Steuerberater besitzen oder sich ungesäumt verschaffen. Neue oder geänderte Rechtsnormen hat er in diesem Rahmen zu ermitteln. Hierbei kann er auch gehalten sein, sich aus allgemein zugänglichen Quellen über Vorschläge zur Änderung des Steuerrechts zu informieren. In diesem Zusammenhang war streitig, ob ein Steuerberater zur vorsorglichen Einlegung von Einsprüchen raten muss, wenn gegen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs Verfassungsbeschwerden eingelegt wurden.

Entscheidung

Eine Steuerberaterin machte entsprechend einer gesetzlichen Regelung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG) für einen Mandanten in dessen Einkommensteuererklärungen Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung nur für einen Zeitraum von 2 Jahren geltend. Diese zeitliche Begrenzung wurde von anderen Steuerpflichtigen als verfassungswidrig angegriffen. Der Bundesfinanzhof entschied bisher, dass die Regelung verfassungsgemäß sei. Im Internet wurde an verschiedenen Stellen über die anhängigen Verfassungsbeschwerden berichtet und geraten, vorsorglich Einspruch einzulegen. Das Bundesverfassungsgericht erklärte diese Regelung später für verfassungswidrig. Die Steuerbescheide des Mandanten waren zu diesem Zeitpunkt bereits bestandskräftig. Die gegen die Steuerberaterin erhobene Klage des Mandanten war erfolglos. Die Steuerberaterin sei angesichts der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht gehalten gewesen, vorsorglich Einspruch einzulegen. Zwar sei für die Steuerberaterin schon aufgrund der ergangenen Urteile des Bundesfinanzhofs erkennbar gewesen, dass die zeitliche Begrenzung der Abzugsfähigkeit als verfassungswidrig angegriffen wurde. Gerade weil der Bundesfinanzhof die Regelung als verfassungsgemäß angesehen hat, hätte die Steuerberaterin ihre Beratungstätigkeit aber an dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung ausrichten können und dürfen. Es hätten keine Anhaltspunkte vorgelegen, die mit hinreichender Deutlichkeit hätten erwarten lassen, dass die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs keinen Bestand haben würde. Insbesondere hätte die Steuerberaterin nicht damit zu rechnen brauchen, dass die anhängigen Verfassungsbeschwerden Erfolg gehabt hätten. Die im Internet veröffentlichten Ratschläge, laufende Verfahren möglichst offen zu halten, hätten die Steuerberaterin nicht zu einer Änderung ihrer bisherigen Vorgehensweise verpflichtet. Bis zur Veröffentlichung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts habe für die Steuerberaterin keine Veranlassung bestanden, Einspruch gegen die Steuerbescheide einzulegen.

Konsequenz

Ist eine Steuernorm möglicherweise verfassungswidrig, sollte jeder Mandant, der hiervon betroffen ist, selbst darauf achten, dass laufende Verfahren offen gehalten werden; ggf. ist in Abstimmung mit dem Steuerberater vorsorglich Einspruch einzulegen.

Praxishinweis

2. Keine phasengleiche Aktivierung einer Dividendenforderung

Einführung

Kapitalgesellschaften dürfen Dividendenansprüche aus einer am Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung einer Tochtergesellschaft grundsätzlich nicht aktivieren.

Entscheidung

Eine Mutter-GmbH hat zum 31.12.1989 einen Dividendenanspruch gegenüber der Tochter-GmbH aktiviert. In einer außerordentlichen Gesellschafterversammlung vom 22.12.1989 hatten die Gesellschafter beschlossen, dass „der sich zum 31.12.1989 ergebende Bilanzgewinn an dem auf die Bilanzfeststellung folgenden Tag ausgeschüttet wird, und zwar in der Höhe, in der die Ausschüttung aus dem körperschaftsteuerlichen Eigenkapital ... möglich ist“.

Der BFH hat entschieden, dass in diesem Fall eine phasengleiche Aktivierung der Dividendenforderung nicht in Frage kommt, da ein Gewinnverwendungsbeschluss der Tochter-GmbH, der zur rechtlichen Entstehung einer Dividendenforderung der Mutter-GmbH geführt haben könnte, nicht vorlag.

Konsequenz

Nur in seltenen Fällen ist eine vorzeitige phasengleiche Aktivierung von Dividendenforderungen möglich. Am Bilanzstichtag kann eine Dividendenforderung nur insoweit entstanden sein, als ein Gewinn der Tochtergesellschaft auszuweisen und der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn bekannt ist. Des Weiteren muss objektiv nachgewiesen sein, dass die Gesellschafter der Tochtergesellschaft am Bilanzstichtag endgültig entschlossen waren, künftig eine bestimmte Gewinnverwendung zu beschließen. Das bedeutet auch, dass sich die Ausschüttungsabsicht auf einen genau bezifferten Betrag bezieht.

3. Geschlechterbenachteiligungen verstoßen gegen arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz

Kernfrage/Rechtslage

Als Ausfluss des verfassungsrechtlich normierten Gleichbehandlungsgrundsatzes sind Arbeitgeber verpflichtet, ihre Arbeitnehmer gleich zu behandeln. Dieser arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz gilt, auch wenn er in wesentlichen Teilbereichen nicht ausdrücklich kodifiziert ist, im gesamten Arbeitsrecht, wobei zugunsten des Arbeitgebers aber die Möglichkeit besteht, in unterschiedlich engen Grenzen eine Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern rechtfertigen zu können. Insoweit gilt als Regel, dass jedenfalls vergleichbare Arbeitnehmergruppen gleich zu behandeln sind. Eine ausdrückliche Kodifizierung hat der arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz im arbeitsrechtlichen Verbot der Geschlechterdiskriminierung gefunden. Zum Vorliegen einer geschlechtsbezogenen Diskriminierung hat das Bundesarbeitsgericht in einer jüngeren Entscheidung Stellung genommen.

Entscheidung

Geklagt hatte eine Lehrerin an einer Sonderschule, auf deren Arbeitsverhältnis die Regelungen des (ehemaligen) Bundesangestelltentarifvertrages Anwendung fanden. Das Kollegium bestand aus zwei Frauen und vier Männern, von denen einer abgeordneter Beamter war. Nachdem sämtlichen männlichen Kollegen beamtenähnliche Arbeitsverträge angeboten bzw. mit ihnen solche Arbeitsverträge abgeschlossen worden waren, die insbesondere zusätzliche Zulagen vorsahen, begehrte auch die Klägerin einen solchen beamtenähnlichen Arbeitsvertrag, der ihr aber vom Träger der Sonderschule mit der Begründung verweigert wurde, aus Kostengründen könnten neben dem Schulleiter nur zwei weitere Lehrkräfte (dies waren die beiden männlichen Kollegen) beamtenähnlich bezahlt werden. Darüber hinaus bedürfe die Schule überwiegend männlicher Lehrkräfte, weil 90 % der Schüler Jungen seien. Das Bundesarbeitsgericht gab der klagenden Klägerin erst in der letzten Instanz Recht. Das Angebot zum Abschluss beamtenrechtlicher Arbeitsverträge alleine gegenüber den männlichen Kollegen stelle eine sachlich nicht gerechtfertigte geschlechtsbezogene Ungleichbehandlung dar, die gegen den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz verstoße. Weder die höheren Kosten noch der hohe Jungenanteil seien geeignet, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.

Konsequenz

Die Entscheidung ist wenig überraschend. Hervorzuheben ist, dass das Bundesarbeitsgericht die Ungleichbehandlung sowohl auf der Grundlage des „alten“ Arbeitsrechts als auch auf der Basis des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes feststellte.

4. **Mitbestimmung des Betriebsrats bei befristeter Arbeitszeitverlängerung von Teilzeitkräften**

Kernfrage/Rechtslage

Grundsätzlich schuldet der Arbeitnehmer nur die arbeitsvertraglich festgelegte Arbeitszeit. Darüber hinaus kann er dem Grundsatz nach nur ausnahmsweise zur Leistung von Überstunden verpflichtet werden. Bei Teilzeitbeschäftigten kommt hinzu, dass die Beschränkung der Arbeitszeit oft aus betriebspolitischen oder organisatorischen Gründen erfolgt. Grundsätzlich möglich ist es jedoch, mit einem Teilzeitbeschäftigten – auch zeitlich befristet – zu vereinbaren, dass er Mehrarbeit leistet. In einem Unternehmen ohne Betriebsrat kann dies auf privatschriftlicher Ebene zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer unmittelbar erfolgen. In einem Unternehmen mit Betriebsrat muss der Arbeitgeber aufgrund der Regelungen des Betriebsverfassungsgesetzes dann die Zustimmung des Betriebsrates einholen, wenn die betriebsübliche Arbeitszeit vorübergehend verlängert oder verkürzt werden soll.

Entscheidung

Das Bundesarbeitsgericht hatte über folgenden Sachverhalt zu entscheiden. Bei einem Unternehmen mit Betriebsrat war festgestellt worden, dass in einer Abteilung ein Arbeitsmehrbedarf von 5 Wochenstunden bestand. Der Arbeitgeber einigte sich mit 2 Beschäftigten, die sich zur Mehrarbeit bereit erklärt hatten, darauf, dass ein Beschäftigter (Vollzeit) eine Überstunde und der zweite Beschäftigte (Teilzeit) die übrigen vier Mehrstunden erbringen würde. Diese Vereinbarung sollte für ein Jahr gelten. Gegen diese Vereinbarung klagte der Betriebsrat wegen Verletzung seiner Mitbestimmungsrechte auf Unterlassung und hatte damit vor dem Bundesarbeitsgericht Erfolg. Denn der Arbeitgeber dürfe bei einem vorübergehenden Mehrbedarf nicht ohne Zustimmung des Betriebsrates mit Teilzeitbeschäftigten eine befristete Verlängerung der Arbeitszeit vereinbaren. Zur Begründung führte das Gericht aus, das Mitbestimmungsrecht des Betriebsrates sei dadurch ausgelöst worden, dass mit der Vereinbarung, die der Arbeitgeber mit dem Teilzeitbeschäftigten getroffen habe, die betriebsübliche Arbeitszeit (= die der Teilzeitbeschäftigten) vorübergehend (= für ein Jahr) verlängert (= plus vier Stunden) worden sei und der für die Mitbestimmung erforderliche kollektive Bezug vorliege, denn im Kern ging es um die Frage, ob und in welchem Umfang welchem (teilzeitbeschäftigten) Mitarbeiter die anfallende Mehrarbeit übertragen wird.

Konsequenz

Erste Konsequenz der Entscheidung ist, dass die im Urteilsfall zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer getroffene Vereinbarung über die Verlängerung der Arbeitszeit unwirksam wurde, obwohl die Arbeitnehmer sich hierzu bereit erklärt hatten. Die Entscheidung zeigt die Reichweite der Mitbestimmungsrechte eines Betriebsrates. In vergleichbaren Sachverhalten wird es, unabhängig davon wie viel Mehrarbeit anfällt, erforderlich werden, einen bestehenden Betriebsrat in die Planungen mit einzubeziehen.

5. **Wertaufholung nach Teilwertabschreibung und Anteilstausch**

Einführung

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde ein generelles Wertaufholungsgebot eingeführt. Dies betrifft in der Vergangenheit vorgenommene Teilwertabschreibungen, bei denen der Grund für die ursprüngliche Abschreibung zwischenzeitlich entfallen ist. Der BFH hat nun zu einigen Zweifelsfragen im Zusammenhang mit dieser Regelung entschieden.

Sachverhalt

Eine deutsche Aktiengesellschaft hatte in den 1980er Jahren in großem Umfang Teilwertabschreibungen auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in den USA vorgenommen. Noch vor Einführung des Wertaufholungsgebotes wurde diese Beteiligung in eine weitere US-amerikanische Kapitalgesellschaft eingebracht. Die Einbringung erfolgte seinerzeit zum – durch die Teilwertabschreibungen reduzierten – Buchwert nach den Grundsätzen des sog. „Tauschgutachtens“. Zum 31.12.1999 nahm die Finanzverwaltung eine Zuschreibung auf die von der AG gehaltenen Anteile vor, weil der Teilwert zwischenzeitlich gestiegen war.

Entscheidung

Der BFH ist der Auffassung der Finanzverwaltung in vollem Umfang gefolgt. Durch den zwischenzeitlich erfolgten Anteilstausch konnte die Klägerin die Wertaufholung nicht verhindern. Durch die Anwendung

des Tauschgutachtens sei gerade verhindert worden, dass der Anteilstausch als entgeltlicher Veräußerungs- und Erwerbsvorgang besteuert wurde. Hieraus folge jedoch im Umkehrschluss, dass weiterhin die ursprünglichen Anschaffungskosten der eingetauschten Beteiligung maßgebend seien und die Obergrenze für eine evtl. Zuschreibung bildeten. Die Einführung des Wertaufholungsgebotes sei auch insoweit verfassungsgemäß, als es vor seinem Inkrafttreten eingetretene Teilwertsteigerungen erfasse. Dazu trage nicht zuletzt die vom Gesetzgeber geschaffene Möglichkeit bei, den Zuschreibungsgewinn auf bis zu fünf Jahre zu verteilen.

Konsequenz

Das Urteil betraf einen Fall aus der Zeit, in der eine einmal vorgenommene Teilwertabschreibung auf ein Wirtschaftsgut auch über Jahrzehnte beibehalten werden konnte, obwohl sich der Wert längst wieder erholt hatte. Diese Ära wurde mit Einführung des Wertaufholungsgebotes unwiderruflich beendet – und zwar auch für sämtliche Sachverhalte aus den Jahren zuvor.

6. Einfluss von Lohnsteuerzahlungen auf die Höhe der Haftungsquote für die Umsatzsteuer

Einführung

GmbH-Geschäftsführer haften für Steuern, die durch vorsätzliche oder grob fahrlässige Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder beglichen werden. Insbesondere in Insolvenzfällen stehen nicht ausreichend Mittel zur Verfügung, um die Steuerschulden zu begleichen. Der Geschäftsführer haftet dann nur insoweit, er den Fiskus gegenüber anderen Gläubigern benachteiligt hat. Es wird daher erwartet, dass der Geschäftsführer z. B. die rückständige Umsatzsteuer in gleichem Verhältnis tilgt wie Verbindlichkeiten Dritter. Rechnerisch wird hierzu eine durchschnittliche Tilgungsquote ermittelt und mit der Tilgung der Steuerschulden verglichen.

Urteil

Der BFH hat nun entschieden, dass die gezahlte Lohnsteuer im Rahmen dieser Vergleichsrechnung eine Sonderbehandlung erfährt. Getilgte Lohnsteuern sind im Gegensatz zu Zahlungen auf andere Steuerverbindlichkeiten weder bei den Verbindlichkeiten noch bei den im Haftungszeitraum geleisteten Zahlungen zu berücksichtigen.

Konsequenz

Die Auffassung des BFH weicht von der der Finanzverwaltung ab, die einen Einbezug der Lohnsteuer in die Ermittlung der Gesamtverbindlichkeiten fordert. Die Berechnungsmethodik des BFH ist jedoch für Haftungsschuldner günstiger, die ihren lohnsteuerlichen Pflichten nachgekommen sind. Es ist daher in solchen Fällen zu überprüfen, ob die Finanzverwaltung den Vorgaben des BFH auch wirklich folgt.

7. Kein Vorsteuerabzug für Finanzholding

Einführung

Noch immer ungeklärt ist, inwieweit das Erwerben, Halten und Veräußern von Gesellschaftsanteilen unternehmerisch veranlasst ist und zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Sichtweise der Finanzverwaltung hierzu wird kontrovers diskutiert.

Urteil

Das Hessische FG bestätigt in einem aktuellen Urteil die Auffassung der Finanzverwaltung. Es schließt sich der umstrittenen Sphärentheorie an, derzufolge das bloße Halten einer Beteiligung der nichtunternehmerischen Sphäre zuzurechnen ist und insoweit einen Vorsteuerabzug ausschließt. Ferner wird u. a. ausgeführt, dass Eingriffe einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften nur dann unternehmerisch sind, wenn die Holding im Rahmen von schuldrechtlichen Verträgen administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen erbringt.

Konsequenz

Die Befürwortung der Sphärentheorie hat zur Folge, dass Vorsteuern, die in Verbindung mit der nichtunternehmerischen Sphäre stehen, von vornherein vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind. Gegen das Urteil ist die Revision beim BFH anhängig. Daneben hat das Niedersächsische FG den EuGH hinsichtlich der Sphärentheorie um eine Vorabentscheidung ersucht. Einschlägige Fälle sollten unter Berufung auf diese Verfahren offen gehalten werden.

8. Noch kein Halbabzugsverbot im Jahr 2001

Einführung

Seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens sind Gewinnausschüttungen, die eine natürliche Person von einer Kapitalgesellschaft erhält, zur Hälfte steuerfrei. Im Gegenzug sind Betriebsausgaben und Werbungskosten, die mit hälftig steuerbefreiten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nur noch zur Hälfte abzugsfähig. Betroffen von dieser Regelung sind insbesondere Finanzierungskosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Aufstockung einer Beteiligung anfallen.

Übergangsregelungen

Die Regelungen gelten vollumfänglich erstmals für das Jahr 2002. Das Jahr 2001 war das Übergangsjahr zwischen Anrechnungsverfahren und Halbeinkünfteverfahren. Offene Ausschüttungen, die eine Kapitalgesellschaft im Jahr 2001 für ein abgelaufenes Wirtschaftsjahr getätigt hat, fielen noch unter das Anrechnungsverfahren. Andere Ausschüttungen (Vorabauschüttungen, verdeckte Gewinnausschüttungen) im Jahr 2001 wurden bereits nach neuem Recht besteuert. Unstreitig ist, dass Finanzierungskosten im Jahr 2001 noch vollständig abzugsfähig waren, wenn in diesem Jahr eine Ausschüttung erfolgt ist, die noch nach altem Recht besteuert wurde. Streitig war bisher, wie derartige Aufwendungen zu behandeln sind, wenn im Jahr 2001 keine Ausschüttungen erfolgt sind.

Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass auch in diesen Fällen die Aufwendungen im Jahr 2001 noch in voller Höhe abzugsfähig waren. Begründet hat der BFH seine Entscheidung im Wesentlichen mit dem Gebot der Rechtssicherheit. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von im Jahr 2001 geleisteten Aufwendungen solle nicht davon abhängig sein, ob die Kapitalgesellschaft noch im selben Jahr eine Ausschüttung vorgenommen hat.

Konsequenz

Das Halbabzugsverbot greift demzufolge erst für Aufwendungen, die der Gesellschafter im Jahr 2002 getätigt hat. Ausnahmsweise soll der beschränkte Abzug bereits für das Jahr 2001 gelten, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit früheren – noch vom Anrechnungsverfahren erfassten – Ausschüttungen von vornherein ausgeschlossen ist. Dies gilt zum einen für Aufwendungen, die allein mit anderen Ausschüttungen des Jahres 2001 zusammenhängen. Zum anderen sind auch Neugründungen im Jahr 2001 betroffen, da diese Gesellschaften keine Ausschüttungen nach Anrechnungsverfahren vornehmen konnten.

9. Sind objektiv falsche Bilanzen subjektiv richtig?

Einführung

Die Finanzverwaltung vertritt in verschiedenen Erlassen die Meinung, für den Steuerpflichtigen günstige BFH-Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht sei erst ab Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt verpflichtend zu berücksichtigen. Zeitlich früher einsetzende Korrekturen im Wege einer Bilanzberichtigung werden trotz offener Veranlagungen nicht akzeptiert.

Argumentation der Finanzverwaltung

Nach dem Gesetzeswortlaut ist eine Bilanzberichtigung nur zulässig, wenn die ursprüngliche Bilanz in dem zu korrigierenden Punkt unrichtig ist. Ein Bilanzansatz ist hingegen (subjektiv) richtig, wenn er denjenigen Kenntnisstand widerspiegelt, den der Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben konnte. Ist bei Aufstellung der Bilanz noch keine Rechtsprechung zu der in Rede stehenden Bilanzierungsfrage ergangen, soll jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als richtig angesehen werden. Dies soll auch gelten, wenn sich in der Folgezeit (z. B. aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung) herausstellt, dass die Bilanzierung objektiv fehlerhaft war.

Beispielfälle

Die Rechtsfrage ist insbesondere von Bedeutung, wenn der BFH eine Bilanzierungsfrage erstmalig entscheidet und dabei von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung abweicht. So hat der BFH in den vergangenen Jahren beispielsweise entschieden, dass

- für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen Rückstellungen zu bilden sind,
- für zukünftige Beihilfeleistungen an Pensionäre Rückstellungen zu bilden sind,
- Rückstellungen für Verpflichtungen aus Altersteilzeitvereinbarungen anders zu bewerten sind als zunächst von der Finanzverwaltung angenommen.

Konsequenz

Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung, so kann der Steuerpflichtige in den genannten Fällen eine für ihn günstige BFH-Rechtsprechung nicht rückwirkend im Wege der Bilanzberichtigung beanspruchen. Allerdings steht auch diese Auffassung demnächst auf dem Prüfstand des BFH. Bis dahin gilt: Wer zu einer Bilanzierungsfrage eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung vertritt, muss auch entsprechend bilanzieren und seine Auffassung notfalls im Streitwege durchsetzen. Ein Abwarten bis zur nächsten Betriebsprüfung genügt dann nicht.

10. Bewertung einer Sacheinlage bei Überpari-Emission

Einführung

Die steuerliche Bewertung von Sacheinlagen bei einer Kapitalgesellschaft ist komplex. Handelt es sich um eine offene Einlage eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils, so finden die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes Anwendung. Werden einzelne Wirtschaftsgüter eingebracht, so gilt dies grundsätzlich als tauschähnlicher Vorgang, der zum gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes erfolgt. Die Begrenzung, wonach die Einlage höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgt, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft oder hergestellt worden ist, gilt bei Kapitalgesellschaften lediglich im Fall der verdeckten Einlage.

Sachverhalt

Ein Alleingesellschafter hatte seiner GmbH im Wege der Sachgründung ein bebautes Grundstück zugeführt. Das Gebäude hatte er innerhalb der Drei-Jahres-Frist errichtet. Die GmbH setzte das Grundstück mit dem Verkehrswert an. Der über das Stammkapital hinausgehende Betrag wurde als Kapitalrücklage ausgewiesen. Das Finanzamt wollte insoweit eine verdeckte Einlage annehmen und das Grundstück insoweit auch nur mit den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewerten.

Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass die Einbringung insgesamt als tauschähnlicher Vorgang zu behandeln ist. Das gelte auch im Fall der hier vorliegenden Überpari-Emission. Auch der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Stammeinlage sei Teil der Gegenleistung für die erworbenen Anteile und keine verdeckte Einlage.

Konsequenz

Die GmbH hat das Grundstück mit dem gemeinen Wert (=Verkehrswert) anzusetzen. Nach Auffassung des BFH ändert sich an dieser Beurteilung auch dadurch nichts, dass die Kapitalrücklage in späteren Jahren teilweise aufgelöst und der entsprechende Betrag entnommen wurde. Hierin sahen die BFH-Richter keinen Gestaltungsmissbrauch.

11. Abschluss eines Geschäftsführer-Anstellungsvertrages beendet bisheriges Arbeitsverhältnis

Kernfrage/Rechtslage

Der Geschäftsführer eines Unternehmens nimmt Arbeitgeberfunktionen wahr und kann schon deshalb nicht als Arbeitnehmer des Unternehmens angesehen werden. Damit gelten die arbeitsrechtlichen Schutzvorschriften, die für Arbeitnehmer gelten, nicht für den Geschäftsführer. Dies gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer vorher Arbeitnehmer des Unternehmens gewesen ist. Mit der Bestellung zum Geschäftsführer und dem Abschluss eines Geschäftsführer-Anstellungsvertrages endet das „normale“ Arbeitsverhältnis. Diese gefestigte Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts stand nunmehr zur nochmaligen Überprüfung durch das Bundesarbeitsgericht selbst an.

Entscheidung

Geklagt hatte eine Steuerberaterin, die nach achtmonatigem „normalem“ Arbeitsverhältnis zur Geschäftsführerin ihrer Arbeitgeberin bestellt worden war. Ihr Geschäftsführer-Dienstverhältnis regelte sich nach den Bestimmungen eines Anstellungsvertrages, der keine besondere Regelung im Hinblick auf das

ehemalige Arbeitsverhältnis vorsah. Die ihr gegenüber ausgesprochene Kündigung ihres Geschäftsführer-Anstellungsvertrages griff sie trotz der vorgenannten gefestigten arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung damit an, dass ihr ehemaliges Arbeitsverhältnis nach der Kündigung wieder aufgelebt sei. Das Arbeitsverhältnis sei aber nicht schriftlich gekündigt worden. Die Nichterwähnung ihres Arbeitsverhältnisses im Geschäftsführer-Anstellungsvertrag führe dazu, dass die Kündigung entgegen der gefestigten arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung wegen Verstoßes gegen die zivilrechtlichen Normen zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen unwirksam sei. Dieser Argumentation folgte das Bundesarbeitsgericht nicht. Auf die bestehen bleibende Regelvermutung, das „normale“ Arbeitsverhältnis werde mit Abschluss des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages beendet, würden die zivilrechtlichen Regelungen über die Unwirksamkeit unklarer Vertragsbedingungen keine Anwendung finden. Das Schriftformerfordernis der Kündigung sei durch die Kündigung des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages gewahrt.

Konsequenz

Mit der Entscheidung ist die arbeitsrechtliche Stellung des Geschäftsführers, der ehemals Arbeitnehmer des Unternehmens gewesen ist, endgültig ausgeurteilt. Mit der Bestellung und dem Abschluss des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages gelten Arbeitnehmer-Schutzvorschriften nicht mehr. Maßgeblich sind alleine die Regelungen des Anstellungsvertrages.