

Mandanteninformationen des Monats März 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:

Privatbereich

1. Voraussetzungen für Zuwendungsbestätigung
2. Kündigung wegen eigenmächtigen Urlaubsantritts
3. Unakzeptable Versetzung eines Arbeitnehmers
4. BMF zu Kinderbetreuungskosten
5. Akteneinsicht bei Anzeige wegen Steuerhinterziehung
6. Auskehrungen von Familienstiftungen als steuerpflichtige Einkünfte
7. Zusammenveranlagung auch bei Europa-Ehen
8. „In Dubio pro reo“ – Festsetzung von hinterzogenen Steuern
9. Kündigung eines Verbraucherdarlehens ohne Fristsetzung
10. Abzug von gesetzlichen RV-Beiträgen vor 2005 bleibt eingeschränkt

Unternehmer und Freiberufler

1. Investitionszulage ab 1.1.2007
2. Pkw-Sachbezug trotz angemessener Ausgleichszahlung
3. Nachweis der Verwendungsabsicht bei Immobilien
4. Preisnachlässe durch Verkaufsagenten
5. Vorschaltung von Gesellschaften als Gestaltungsmissbrauch
6. Änderungen Basiszinssatz ab 1.1.2007
7. Staatshaftung für unzumutbare Verzögerung bei der Eintragung ins Grundbuch
8. Sexuelle Belästigung im Privatbereich kein Kündigungsgrund
9. Keine sachgrundlose Befristung von Arbeitsverträgen älterer Arbeitnehmer
10. Beitritt Bulgariens und Rumäniens zur Europäischen Union
11. Behandlung von Händler-Incentive-Reisen beim mitreisenden Arbeitnehmer
12. Unfallversicherungsleistung als Arbeitslohn
13. Verpflichtung zur Altlastensanierung und Grunderwerbsteuer
14. Unwirksamkeit einer „i. A.“ unterschriebenen Kündigung
15. Bewirtung von freien Mitarbeitern zu 100 % begünstigt
16. Fünftel-Regelung für Honorarnachzahlungen eines Freiberuflers
17. Kein Übergang des Kündigungsschutzes bei Betriebsübergang

18. Auskünfte gegenüber der Steuerfahndung

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Unterbrechung der Zahlungsverjährung durch Pfändungsverfügung des Finanzamts
2. Körperschaftsteuer-Moratorium ist verfassungsgemäß
3. Veröffentlichungsentgelte für elektronischen Bundesanzeiger
4. Holdingstrukturen und Umsatzsteuer
5. Vorsteuerabzug trotz ertragsteuerlichem Abzugsverbot
6. Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008
7. Geldwerte Vorteile aus Aktienoptionen regelmäßig tarifbegünstigt
8. Fremd-Geschäftsführer als sozialversicherungsfrei Beschäftigte
9. Firmierung als „gGmbH“ unzulässig
10. Wegfall der Sozialversicherungsfreiheit ist kein personenbedingter Kündigungsgrund

Privatbereich

1. Voraussetzungen für Zuwendungsbestätigung

Einführung

Die Zuwendung an eine Körperschaft kann nur dann als Spende abgezogen werden, wenn im Zeitpunkt der Zahlung die Körperschaft wegen Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit ist. Eine Zahlung, bevor sämtliche Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit vorliegen, und eine spätere Verwendung der Mittel durch die dann gemeinnützige Körperschaft führen nicht zum Abzug.

Entscheidung

Dem vom BFH entschiedenen Fall lag eine Durchlaufspende zugrunde; bis zum Jahr 1999 war es bestimmten gemeinnützigen Körperschaften (z. B. Sportvereinen) verwehrt, direkt Spenden anzunehmen. Die Gelder mussten durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, z. B. die Stadt, „durchgeleitet“ werden und konnten dann erst zum „Letztempfänger“ gelangen. Ab dem Jahr 2000 haben die Durchlaufspenden an Bedeutung verloren. Im Kern der Entscheidung ging es aber um die Frage, ob eine Zuwendung an einen Verein im Jahr 1995 bereits als Spende abgezogen werden kann, obwohl der Verein erst ab dem Jahr 1996 sämtliche Voraussetzungen zur Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft erfüllte und erst im August 1996 das Finanzamt eine Vorläufige Bescheinigung über diesen Status erteilte. Die Stadt führte die erhaltenen Gelder direkt nach Erhalt im Jahr 1995 an den Verein ab; die Spendenbestätigung wurde durch die Stadt dann im Jahr 1996 ausgestellt.

Der BFH zeigt auf, dass es für die Frage der Abzugsfähigkeit der Spende ausschließlich auf den Zeitpunkt des Abflusses beim Spender ankommt. Auch wenn die Stadt die Gelder erst im Jahr 1996 weitergeleitet hätte, wäre ein Spendenabzug nicht zulässig. Auch ist es unerheblich, wann der Verein die Mittel tatsächlich verbraucht hat. Die Möglichkeit, dass die Gelder erst später nach Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft verbraucht wurden, ist unerheblich.

Zudem führt der BFH aus, dass Spendenbestätigungen (ab dem Jahr 2000: Zuwendungsbestätigungen) erst ausgestellt werden dürfen, wenn die Anerkennung mittels Vorläufiger Bescheinigung (oder Freistellungsbescheid) durch die Finanzbehörde erfolgt ist.

Konsequenz

Gerade die Gründungsphase einer gemeinnützigen Körperschaft ist kritisch zu beobachten. Erst nachdem alle Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfüllt sind, können Zahlungen als Zuwendung abgezogen werden. Zuwendungsbestätigungen dürfen erst ausgestellt werden, nachdem die Finanzbehörde eine erste Prüfung (Prüfung der Satzung) vorgenommen hat und die Gemeinnützigkeit durch eine Vorläufige Bescheinigung bestätigt hat.

2. Kündigung wegen eigenmächtigen Urlaubsantritts

Kernfrage

Neben betriebs- und personenbedingten Gründen kann auch das Verhalten des Arbeitnehmers eine Kündigung des Arbeitsverhältnisses rechtfertigen. Regelmäßig bedarf die verhaltensbedingte Kündigung jedoch der vorherigen Abmahnung und des Abwartens einer Wohlverhaltensphase, in der der Arbeitnehmer sein Verhalten ändern kann. Je nach Grad der Schwere des Fehlverhaltens ist dann bei einem erneuten Verstoß die Kündigung des Arbeitsverhältnisses aus verhaltensbedingten Gründen möglich (oder es bedarf einer weiteren Abmahnung). Die Frage der Zulässigkeit und Wirksamkeit einer verhaltensbedingten Kündigung mit oder ohne vorherige Abmahnung(en) ist im Arbeitsrecht nicht abschließend kodifiziert, sondern bestimmt sich nach den von der Rechtsprechung entwickelten Fallgruppen. Entscheidend für die Wirksamkeit der vom Arbeitgeber regelmäßig sofort und fristlos gewollten verhaltensbedingten Kündigung ist demnach stets die Frage nach der Entbehrlichkeit einer Abmahnung, die regelmäßig nur dann in Frage kommt, wenn der Pflichtenverstoß des Arbeitnehmers besonders schwerwiegend ist.

Entscheidung

Das Landesarbeitsgericht Rheinland-Pfalz hatte über den Fall einer Arbeitnehmerin zu entscheiden, deren Urlaubsersuchen aus sachlich nachvollziehbaren Gründen abgelehnt worden war, die sich aber dennoch in den Urlaub begab. Das Gericht wertete das Verhalten der Arbeitnehmerin als schwere arbeitsvertragliche Pflichtverletzung (Arbeitsverweigerung).

Konsequenz

Die verhaltensbedingte Kündigung ohne vorherige Abmahnung in vergleichbaren Sachverhalten ist zulässig. Die Frage der Zulässigkeit einer fristlosen verhaltensbedingten Kündigung ist von der Entscheidung zunächst nicht umfasst, erscheint aber in vergleichbaren Fällen zulässig. Die sachlichen Gründe der Urlaubsversagung sollten dokumentiert werden. Aber selbst wenn die Urlaubsverweigerung sachlich nicht gerechtfertigt gewesen wäre, war das Verhalten des Arbeitnehmers als Arbeitsverweigerung zu werten. Jedenfalls sollte eine verhaltensbedingte Kündigung wegen ihres Einzelfallcharakters vorab durch einen Berater gegengeprüft werden.

3. Unakzeptable Versetzung eines Arbeitnehmers

Kernfrage

Jedenfalls wenn der Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers eine entsprechende wirksame Klausel enthält, kann der Arbeitgeber im Rahmen seines Direktionsrechts seinen Arbeitnehmer an einen anderen Arbeitsplatz und an einen anderen Dienort versetzen. Insbesondere bei Konzernunternehmen und Arbeitgebern mit mehreren Filialbetrieben sind Versetzungsklauseln, die eine Versetzung an einen anderen Ort erlauben, regelmäßiger Bestandteil des Arbeitsvertrags. Fehlt es an einer arbeitsvertraglichen Versetzungsklausel oder ist diese unwirksam, wird bei der Versetzung eine Änderungskündigung nach den allgemeinen Regeln erforderlich. Während in der älteren arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung Versetzungsklauseln regelmäßig unbeanstandet blieben, werden diese in der jüngeren Rechtsprechung regelmäßig als „Allgemeine Geschäftsbedingungen“ gesehen und an der hierzu ergangenen zivilrechtlichen Rechtsprechung gemessen. Mindestens ist es nach heutiger arbeitsgerichtlicher Rechtsprechung erforderlich, dass die Versetzung zumutbar sein muss.

Entscheidung

Das Arbeitsgericht Frankfurt am Main hatte über die Zulässigkeit der Versetzung eines Familienvaters zu entscheiden, der binnen einer Woche von Frankfurt nach Jülich mit Hinweis auf betriebsbedingte Gründe

und eine arbeitsvertragliche Versetzungsklausel versetzt werden sollte. Hiergegen wandte der Arbeitnehmer ein, die vorgesehene Versetzung sei unzumutbar. Das Gericht entschied zugunsten des Arbeitnehmers. Die beabsichtigte Versetzung liege außerhalb der Grenzen billigen Ermessens. Der Arbeitgeber habe bei der Versetzung auch die persönlichen Belange des Arbeitnehmers zu berücksichtigen. Habe keine sachgerechte Interessenabwägung stattgefunden, überschreite der Arbeitgeber sein Direktionsrecht, selbst wenn eine Versetzungsklausel bestehe.

Konsequenz

Die Entscheidung konkretisiert den allgemeinen Rechtsbegriff der Unzumutbarkeit der Versetzung näher. Aus den Urteilsgründen wird deutlich, dass jedenfalls eine im Interesse der Rechtssicherheit zu dokumentierende Interessenabwägung zwischen den Arbeitgeber- und Arbeitnehmerinteressen stattfinden muss, die insbesondere auch die sozialen und persönlichen Interessen des Arbeitnehmers berücksichtigt. Darüber hinaus werden verwendete Versetzungsklauseln in Arbeitsverträgen zu überprüfen sein.

4. BMF zu Kinderbetreuungskosten

Kernproblem

Ab dem Jahr 2006 wurde die Abzugsmöglichkeit für Kinderbetreuungskosten erweitert. Die Neuregelung soll die unterschiedlichen Formen der Betreuungsmöglichkeiten gleichstellen. Art und Höhe der Förderung sind abhängig vom Lebensmodell der Familie (z. B. Doppel- oder Alleinverdiener-Familien bzw. Alleinerziehende). Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, lockt ein Abzug wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten). Wenn die Kinderbetreuungskosten nicht durch die Erwerbstätigkeit der Eltern verursacht sind, kommt ein Abzug als Sonderausgaben in Betracht (z. B. Aufwendungen für Kindergartenkinder oder solcher Elternteile, die in Ausbildung befindlich/dauerhaft erkrankt sind).

Erstes Anwendungsschreiben

Nachdem das Gesetz am 26.4.2006 ausgefertigt wurde, hat das BMF jetzt ein erstes Anwendungsschreiben veröffentlicht. Als wesentliche Regelungsinhalte lassen sich folgende Punkte zusammenfassen:

- Zu den typischen **Betreuungsleistungen** zählen die Unterbringung in Kindergärten, Tagesstätten und Horten oder bei Tagesmüttern sowie die durch eine Kinderbetreuung veranlasste Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen oder Haushaltshilfen. Auch die Beaufsichtigung des Kindes bei der Erledigung der häuslichen Schulaufgaben ist begünstigt (z. B. in Offener Ganztagschule). Verträge mit nahen Angehörigen sind anzuerkennen, wenn diese einem Fremdvergleich standhalten.
- Zu berücksichtigen sind alle **Ausgaben** in Geld oder Geldeswert, wenn diese in der Rechnung oder in einem Vertrag aufgeführt sind. Einheitliche Entgelte für Betreuung und andere Leistungen sind ggf. im Schätzungswege aufzuteilen. Die Gehaltsreduzierung anlässlich der Kürzung der Arbeitszeit wegen einer Kinderbetreuung gilt nicht als Aufwand. Bei Aufnahme eines Au-pairs können vorbehaltlich eines anderen Nachweises 50 % der Gesamtaufwendungen als Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden.
- Nicht begünstigt sind Aufwendungen für **Verpflegung und Unterricht** (z. B. Schulgeld, Nachhilfe oder Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musik- oder Computerkurse) oder sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. in Sportvereinen). Wenn Elternbeiträge für eine Nachmittagsbetreuung in der Schule nicht nur die Hausaufgabenbetreuung betreffen, sondern auch Nachhilfe, Kurse oder Verpflegung, ist ein Abzug nur möglich, wenn eine Aufschlüsselung der Beiträge vorliegt.
- Der Abzug setzt die **Haushaltszugehörigkeit** des Kindes voraus. Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grds. die Meldung des Kindes maßgebend. Dies ist widerlegbar. Die Zahlung des Kindergelds ist ein weiteres Indiz für die Zugehörigkeit des Kindes zu einem Haushalt.
- Kinderbetreuungskosten sind mit einem **Höchstbetrag** von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind für das gesamte Kalenderjahr abziehbar. Die Aufwendungen sind grds. bei dem Elternteil zu berücksichtigen, der sie getragen hat. Bei Aufwendungen beider Elternteile gilt das für jeweils 2.000 Euro, es sei denn, die Eltern beantragen einvernehmlich eine andere Aufteilung. Der Höchstbetrag wird nicht um die anteiligen Monate gekürzt, in denen die Voraussetzungen für den steuerlichen Abzug nicht vorgelegen haben (keine Zwölfteilung).

- Der **Nachweis** erfolgt durch Vorlage einer Rechnung und bei Geldleistungen zusätzlich durch Zahlungsnachweis auf das Konto des Leistungserbringers (Barzahlungen und Barschecks sind nicht ausreichend). Die Rechnung muss nicht den umsatzsteuerlichen Vorschriften entsprechen. Der Rechnung stehen alternative Unterlagen gleich (z. B. Arbeitsvertrag, Gebührenbescheide, Au-pair-Vertrag oder Quittung über Nebenkosten, wenn genau definiert).
- Erfüllen Aufwendungen für Kinderbetreuung die Voraussetzungen für einen Abzug als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben, kommt eine Tarifiermäßigung für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen** nicht mehr in Betracht. Das gilt nicht nur für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen, sondern auch für die Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4.000 Euro je Kind übersteigen.
- Nach einer **Übergangsregelung** wird es wegen der erst im Laufe des Kalenderjahres 2006 erfolgten Gesetzesverkündung nicht beanstandet, wenn bis zum 31.12.2006 getätigte Aufwendungen nicht durch Rechnungen und Kontobelege nachgewiesen werden. Der Aufwand muss jedoch zumindest anderweitig belegt sein (z. B. durch Bestätigung der Tagesmutter).

5. Akteneinsicht bei Anzeige wegen Steuerhinterziehung

Kernproblem

Jeder Steuerbürger hat das Recht, in seine Steuerakten Einsicht zu nehmen. Das zuständige Finanzamt muss über den Antrag auf Akteneinsicht entscheiden. Wenn durch die Einsicht in die eigene Steuerakte Verhältnisse Dritter offenbart werden, die durch das Steuergeheimnis geschützt sind, darf der Antrag auf Akteneinsicht abgelehnt werden.

Sachverhalt

Aufgrund zweier Anzeigen wurde bei dem Kläger eine Außenprüfung durchgeführt. Die Anzeigen waren im Wesentlichen zutreffend, so dass Steuernachforderungen festgesetzt wurden.

Der Kläger beantragte Einsicht in seine Steuerakte. Das Finanzamt lehnte den Antrag unter Verweis auf das Steuergeheimnis ab. Seit dem 1.4.2005 muss nicht mehr zunächst ein Finanzgericht, sondern unmittelbar der Bundesfinanzhof über die Rechtmäßigkeit einer solchen Ablehnung entscheiden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hält die Ablehnung der Akteneinsicht für rechtmäßig. Dem Steuergeheimnis unterliegt auch die Identität des Anzeigenerstatters. Durch die Akteneinsicht wäre aber seine Identität bekannt geworden. Da die Anzeige im Wesentlichen zutreffend war, ermöglichte sie die vollständige Erschließung von Steuerquellen. Dies hat Vorrang vor dem Persönlichkeitsrecht des Steuerpflichtigen.

Konsequenz

„Steuerhinterzieher“ haben kein Recht darauf, die Identität des Anzeigenerstatters zu erfahren. Bewahrt sich eine Anzeige allerdings nicht, hat der ehrliche Steuerbürger ein Recht darauf, zu erfahren, wer ihn angezeigt hat. Insofern gebieten weder das Steuergeheimnis noch das Persönlichkeitsrecht des Anzeigenerstatters die Geheimhaltung seiner Identität.

6. Auskehrungen von Familienstiftungen als steuerpflichtige Einkünfte

Kernproblem

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören regelmäßig auch die Leistungen z. B. einer Familienstiftung, sofern sie Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sind. Lange Zeit war fraglich, ob dies auch für Auskehrungen bei Auflösung einer nicht steuerbefreiten Stiftung gelten würde.

Gesetzesänderung

Das Bundesfinanzministerium hat bereits Mitte 2006 ausgeführt, dass auch die Auskehrung von Stiftungen als Kapitalerträge steuerlich zu erfassen sind. Durch das Jahressteuergesetz 2007 ist die bisherige Verwaltungsauffassung explizit in das Gesetz aufgenommen worden. Es soll damit klargestellt werden, dass auch Bezüge/Leistungen bei Auflösung der nicht steuerbefreiten Stiftung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen ist.

Konsequenz

Die Gesetzesänderung zeigt wieder einmal, dass die Finanzverwaltung in Zweifelsfällen mehr Möglich-

keiten als der einfache Steuerpflichtige hat. In Zweifelsfällen kann das Gesetz entsprechend ihren Vorstellungen „ergänzt“ werden. Gleichwohl ist hier zu konstatieren, dass die Klarstellung im Ergebnis richtig ist.

7. Zusammenveranlagung auch bei Europa-Ehen

Kernproblem

Der BFH rief im Jahr 2005 den EuGH zur Klärung der Frage an, ob der Anspruch auf Zusammenveranlagung bei Ehegatten besteht, wenn der im EU-Ausland wohnende Ehegatte dort steuerfreie Einkünfte über der Wesentlichkeitsgrenze bezieht.

Rechtslage

Ein unbeschränkt steuerpflichtiger EU-Staatsbürger kann in Deutschland mit seinem im EU-Ausland lebenden Ehegatten auf Antrag zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden, wenn entweder die Einkünfte beider Ehegatten mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 12.272 Euro nicht übersteigen.

Entscheidung

Der EuGH hat in einer Entscheidung aus Januar 2007 die Zusammenveranlagung bei Europa-Ehen auch bei Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze für zulässig erklärt, wenn der im EU-Ausland lebende Ehegatte dort keine steuerpflichtigen, wenn auch erhebliche Einkünfte über der deutschen Wesentlichkeitsgrenze erzielt. Andernfalls läge eine verbotene Diskriminierung bezüglich der Niederlassungsfreiheit in Europa vor.

Konsequenz

Weil die europäischen Staaten die Einkommensteuer unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts erheben sollen, müssen sie sich deshalb jeder Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit der Steuerpflichtigen enthalten. Andernfalls liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor. Daher müssen Europa-Ehen genauso behandelt werden wie Inlands-Ehen.

8. „In Dubio pro reo“ – Festsetzung von hinterzogenen Steuern

Kernproblem

Eine strafbare Steuerhinterziehung begeht, wer dem Finanzamt vorsätzlich unvollständige Angaben über seine Einkünfte macht und dadurch Steuern verkürzt. Wird wegen Steuerhinterziehung das Strafverfahren eröffnet, müssen die allgemeinen Gesetze über das Strafverfahren und insbesondere die Strafprozessordnung beachtet werden. Dabei gilt auch im Besteuerungsverfahren der Grundsatz „in dubio pro reo“, im Zweifel für den Angeklagten.

Sachverhalt

Ein Notar reichte dem Finanzamt in 1999 eine Selbstanzeige über nicht erklärte ausländische Kapitaleinkünfte ab dem Jahr 1993 ein. Er klärte das Finanzamt allerdings nicht vollumfänglich über das Zustandekommen seines erheblichen Kapitalvermögens auf. Das Finanzamt schätzte deshalb in 2001 Kapitaleinkünfte für die Jahre vor 1993 hinzu.

Mithilfe von Berechnungen und einiger weniger Kontoauszüge machte der Notar plausibel, dass er das Kapital erst im Lauf des Jahres 1992 aus seinem Betrieb entnommen und zusammen mit seinen bereits erklärten Kapitaleinkünften ins Ausland transferiert habe. Der hohe Kapitalstamm im Ausland existiere erst seit Ende 1992. Vor 1993 seien keine ausländischen Kapitalerträge hinterzogen worden.

Entscheidung

Die Tatsache, dass der Notar keine weiteren Auskünfte erteilt hat, erlaubt dem Finanzamt nicht, eine Steuerhinterziehung zu unterstellen. Der Notar musste die Auskünfte nicht erteilen, weil keiner an seiner eigenen Verurteilung mitwirken muss.

Das Finanzamt hätte dem Notar vielmehr nach den Regeln des Strafverfahrens nachweisen müssen, dass er die Steuerhinterziehung tatsächlich begangen hat.

Die Darstellung des Notars in Bezug auf das Zustandekommen seines Kapitalvermögens war zumindest so plausibel, dass (im Zweifel) für den Angeklagten zu entscheiden war. Der Bundesfinanzhof hat die Schätzungen für die Jahre vor 1993 für rechtswidrig erklärt.

Konsequenz

Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, so darf das Finanzamt bei der Steuerfestsetzung Zuschätzungen vornehmen. Dies ist aber kein Anhaltspunkt für eine begangene Steuerstraftat. Kann das Finanzamt nicht eindeutig beweisen, dass der Steuerpflichtige Steuerhinterziehung begangen hat, ist im Zweifelsfall für den Angeklagten und gegen das Vorliegen einer Steuerhinterziehung zu entscheiden.

9. Kündigung eines Verbraucherdarlehens ohne Fristsetzung

Einführung

Gemäß § 498 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 BGB müssen Banken die Kündigung eines Verbraucherdarlehensvertrags zunächst unter Zahlungsfristsetzung androhen. Eine Kündigung ohne Kündigungsandrohung ist unwirksam.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine Bank, machte gegen die Beklagte Zahlungsansprüche aus einem gekündigten Darlehensvertrag geltend. Die Beklagte hatte mit der Klägerin im August 2000 einen Darlehensvertrag geschlossen. Wegen Zahlungsverzugs kündigte die Klägerin den Kredit im Januar 2006 „mit sofortiger Wirkung“ und stellte die Gesamtforderung von rund 8.400 EUR fällig. Sie forderte von der Beklagten eine Rückzahlung innerhalb von 14 Tagen. Die Beklagte vertrat demgegenüber die Auffassung, nicht zur Rückzahlung verpflichtet zu sein.

Entscheidung

Auf den Vertrag findet die durch das Verbraucherkreditgesetz eingefügte Schutzvorschrift des § 498 BGB Anwendung. Danach hat die Klägerin keinen Anspruch auf die sofortige Rückzahlung des rückständigen Betrags, weil sie den Verbraucherdarlehensvertrag nicht wirksam gekündigt hat. Der Darlehensgeber kann einen Verbraucherdarlehensvertrag nur kündigen, wenn er dem Darlehensnehmer erfolglos eine zweiwöchige Frist zur Zahlung des rückständigen Betrags mit der Erklärung gesetzt hat, dass er bei Nichtzahlung innerhalb der Frist die gesamte Restschuld verlange. Die Androhung soll „dem Verbraucher eindeutig die gefährliche Situation des Kredits vor Augen führen“.

Konsequenz

Eine Kündigungsandrohung ist unerlässliche Voraussetzung für die ordnungsgemäße und damit wirksame Kündigung eines Verbraucherdarlehensvertrags.

10. Abzug von gesetzlichen RV-Beiträgen vor 2005 bleibt eingeschränkt

Kernproblem

Alterseinkünfte unterliegen nach der durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) ab 2005 geschaffenen Rechtslage der Einkommensteuer mit einem Besteuerungsanteil, der – beginnend im Jahre 2005 mit 50 v. H. – jährlich um 2 Prozentpunkte ansteigt. Korrespondierend hierzu sind die Beiträge zur gesetzlichen RV sowie bestimmte andere Vorsorgeaufwendungen ab dem Jahr 2005 mit einem Prozentsatz von 60 abziehbar. Auch dieser Satz erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis zum Kalenderjahr 2025 um je 2 Prozentpunkte. Vor dem BFH wurde geltend gemacht, dass infolge der Umstellung der bis zum Jahre 2004 geltenden Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten auf die nachgelagerte Besteuerung auch die vor 2005 geleisteten Beiträge ihre Rechtsnatur als Sonderausgaben geändert hätten und jetzt unbegrenzt als vorweggenommene Werbungskosten abziehbar seien.

Bisherige Rechtslage

Die Finanzverwaltung hat bisher die Veranlagungen hinsichtlich dieses Streitpunkts vorläufig durchgeführt. Parallel ist noch ein weiteres Verfahren beim BFH zum Abzug von Pflicht- und freiwilligen Beiträgen zu einem Versorgungswerk als vorweggenommene WK anhängig.

Entscheidung

Dem Ansatz als vorweggenommene WK ist der BFH entgegengetreten. An der Rechtsgeltung der im EStG alter Fassung genannten Höchstbeträge habe sich durch das Inkrafttreten des AltEinkG zum

1.1.2005 nichts geändert. Dies folge unabhängig von der Frage nach der Rechtsnatur der Vorsorgeaufwendungen aus der zeitlichen Geltungsanordnung der Gesetzesänderung. Nach den Überleitungsvorschriften des AltEinkG und den allgemeinen Grundsätzen über den zeitlichen Geltungsbereich von Rechtsänderungen habe die Umstellung auf die sog. nachgelagerte Besteuerung ab 2005 das bis zu diesem Zeitpunkt geltende Recht des Sonderausgabenabzugs unberührt gelassen.

Konsequenz

Es ist zwar noch ein weiteres Verfahren beim BFH anhängig. Eine andere Entscheidung würde jedoch überraschen. Ob der Weg zum BVerfG führt, bleibt abzuwarten.

Unternehmer und Freiberufler

1. Investitionszulage ab 1.1.2007

Förderung

Das Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2005 lief zum Ende des Jahres 2006 aus. Durch das InvZulG 2007 wird die Investitionszulage bis Ende 2009 fortgeführt. Begünstigt sind Erstinvestitionen in neue bewegliche Wirtschaftsgüter und in neue Wirtschaftsgebäude in einem Betrieb oder in einer Betriebsstätte in den neuen Bundesländern. Ausgeschlossen von der Förderung sind geringwertige Wirtschaftsgüter i. S. d. EStG, Luftfahrzeuge und Personenkraftwagen. Anspruchsberechtigt sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i. S. d. EStG und des KStG, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen tätigen. Die Fördersätze betragen unverändert 12,5 % bzw. im Randgebiet 15 % (Grundzulage) sowie 25 % und 27,5 % im Randgebiet (erhöhte Investitionszulage).

Wesentliche Änderungen

Das Land Berlin ist nach der neuen Fördergebietskarte 2007-2013 in C- und D-Fördergebiete aufgeteilt. In D-Fördergebieten ist eine Förderung nach dem InvZulG 2007 ab 1.1.2007 nicht mehr möglich. Zudem erfolgte die Ausrichtung der Voraussetzungen für Investitionszulage auf das gesamte „Erstinvestitionsvorhaben“, das maßgebend für die zeitliche Anwendung des InvZulG 2007 sowie den Beginn des drei- bzw. fünfjährigen Bindungszeitraums ist. Außerdem muss die KMU-Eigenschaft zum Zeitpunkt des Beginns des Erstinvestitionsvorhabens vorliegen. Neu ist die Einbeziehung des Beherbergungsgewerbes in die förderfähigen Wirtschaftszweige.

Bei Gebäuden ist für den Beginn der Herstellung nicht mehr der Bauantrag maßgebend, sondern der Abschluss eines der Ausführung dienenden Lieferungs- oder Leistungsvertrags oder der Aufnahme von Bauarbeiten. Künftig ist zudem grundsätzlich jeder Verkauf oder jede langfristige Nutzungsüberlassung investitionszulagenschädlich.

Zeitliche Anwendung

Bisherige Investitionszulagengesetze setzten für ihre Anwendung voraus, dass mit der Einzelinvestition nach einem bestimmten Stichtag begonnen wurde. Dies ist beim Investitionszulagengesetz (InvZulG) 2007 anders. Die Begünstigung kommt für alle Investitionen in Betracht, die zu einem „Erstinvestitionsvorhaben“ gehören, mit denen der Anspruchsberechtigte nach dem 20.7.2006 und vor dem 1.1.2010 begonnen hat oder beginnt. Dieser Zeitraum wird aus Gründen der EU-rechtlichen Genehmigung noch unterteilt in die Zeiträume 21.7.2006-31.12.2006 und 1.1.2007-31.12.2009. Vor dem 21.7.2006 und nach dem 31.12.2009 begonnene „Erstinvestitionsvorhaben“ sind grundsätzlich nicht bzw. nicht mehr nach dem InvZulG 2007 begünstigt.

Wegen der Ausrichtung auf das „Erstinvestitionsvorhaben“ können beim Übergang vom Investitionszulagengesetz 2005 zum Investitionszulagenrecht 2007 ggf. Förderlücken entstehen. Der Anspruchsberechtigte muss die Investitionen

- nach dem 20.7.2006 (Tag der Verkündung des Gesetzes) und vor dem 1.1.2010 begonnen und
- nach dem 31.12.2006 und vor dem 01.01.2010 abgeschlossen haben.

EU-Genehmigung

Die zum InvZulG 2007 gehörende neue nationale Fördergebietkarte 2007-2013 wurde bereits am 8.11.2006 von der EU-Kommission genehmigt. Am 6.12.2006 hat das InvZulG 2007 auch seine grundsätzliche Genehmigung von der EU-Kommission erhalten und ist damit in Kraft getreten. Bereits nach dem 20.7.2006 begonnene Investitionen sind durch die EU-Genehmigung erfasst.

2. Pkw-Sachbezug trotz angemessener Ausgleichszahlung

Kernproblem

Die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss. Hierfür ist ein steuerpflichtiger Sachbezugswert anzusetzen. Die Nutzung ist für jeden Kalendermonat mit 1 v. H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhöht sich der Sachbezugswert jeden Kalendermonat um 0,03 v. H. des genannten Listenpreises je Entfernungskilometer. Der Sachbezugswert kann auch mit dem auf die private Nutzung entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen angesetzt werden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird. Ob der Ansatz des Sachbezugswerts mit der Zahlung eines nach (ADAC-) Durchschnittssätzen orientierten Nutzungsentgelts vermieden werden kann, hat der BFH jetzt entschieden.

Bisherige Rechtslage

Die Vorinstanz, das FG München, war trotz anders lautender Literaturmeinung und Verwaltungsauffassung zu dem Ergebnis gelangt, dass der Anwendungsbereich der Sachbezugsermittlung nicht eröffnet würde, weil bei Zahlung eines angemessenen Ausgleichs erst gar kein geldwerter Vorteil entstanden sei.

Entscheidung

Der BFH hat diese Auffassung nicht bestätigt. Er begründet das mit dem Wortlaut des Gesetzes und der damit verbundenen zwingenden Anwendung der Vorschrift zur Pkw-Sachbezugsermittlung. Die vom Arbeitnehmer gezahlten Nutzungsvergütungen sind jedoch von dem Sachbezugswert abzuziehen, weil es insoweit nicht zu einer Bereicherung kommt.

Konsequenz

Es bleibt alles beim Alten. Die Entscheidung des BFH entspricht der Verwaltungsauffassung. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils kommt nur dann nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung ausscheidet.

3. Nachweis der Verwendungsabsicht bei Immobilien

Kernproblem

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung die Absicht besteht, die empfangene Leistung für Zwecke zu verwenden, die den Vorsteuerabzug zulassen. Die Entscheidung über den Vorsteuerabzug ist daher im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu treffen und nicht erst bei erstmaliger Verwendung. Insbesondere bei der Errichtung von Gebäuden weicht die beabsichtigte Nutzung häufig von der späteren tatsächlichen Nutzung ab. In diesen Fällen ergeben sich regelmäßig Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung, die die vom Steuerpflichtigen vorgebrachte Absicht nicht akzeptiert. Gleiches gilt für die Fälle, in denen die geplante Investition gänzlich unterbleibt.

Sachverhalt

In dem entschiedenen Fall war die Errichtung einer Wohn- bzw. Gewerbeanlage geplant. Aus dem ursprünglichen Bauantrag ergab sich eine gewerbliche Nutzung in Höhe von ca. 10 %, die zum Vorsteuerabzug berechtigte. Entsprechend wurde eine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 1996 eingereicht, in der 10 % der angefallenen Vorsteuer geltend gemacht wurden. Der Bauantrag wurde später zurückgenommen und durch einen Antrag ersetzt, der nur die Errichtung von Wohnimmobilien zum Gegenstand hatte und vom Bauamt abgelehnt wurde. Das noch zu errichtende Objekt wurde zum Verkauf angeboten. In Schreiben an den Architekten bzw. an die Vermittler des Objekts wurde auf die Absicht hingewiesen, das Objekt unter Option zur Umsatzsteuer vermieten bzw. verkaufen zu wollen. Den Ver-

kaufsunterlagen war dies nicht zu entnehmen. Zwischenzeitlich wurde das Grundstück in vollem Umfang als Lager steuerpflichtig vermietet. Den Antrag auf nachträgliche Anerkennung des vollen Vorsteuerabzugs mit der Begründung, dass eine für den Vorsteuerabzug unschädliche Verwendung beabsichtigt gewesen wäre, lehnte das Finanzamt ab.

Entscheidung

Das Finanzgericht Nürnberg gesteht nur den ursprünglichen Vorsteuerabzug in Höhe von 10 % zu. Als maßgebliche Indizien sieht es dabei den ersten Bauantrag und insbesondere die ursprünglich eingereichte Umsatzsteuererklärung an. Die Absichtserklärungen gegenüber dem Architekten und Maklern waren ohne Bedeutung, da diese in den Verkaufsunterlagen keine Berücksichtigung gefunden hatten. Ebenso kann aus der späteren Ablehnung der reinen Wohnbebauung durch die Baubehörde nicht der Rückschluss gezogen werden, dass nicht die Absicht bestanden hätte, Wohnungen zu vermieten.

Konsequenz

Das Urteil verdeutlicht, dass ein Vorsteuerabzug nur dann möglich ist, wenn die vorgebrachte Absicht sich über die Planungsunterlagen und den gegenüber der Finanzverwaltung abgegebenen Erklärungen dokumentieren lässt. Alleinige Absichtsaussagen reichen nicht aus. Gerade bei mehrjährigen Bauvorhaben ist daher dringend anzuraten, einen steuerlichen Berater schon in der Planungsphase heranzuziehen und nicht erst nach Fertigstellung des Objekts.

4. Preisnachlässe durch Verkaufsagenten

Rechtslage

Verkaufsagenten gewähren häufig zur Steigerung des Absatzes Preisnachlässe auf die von ihnen vermittelten Leistungen. Der BFH hatte in Anlehnung an eine Entscheidung des EuGH entschieden, dass diese Preisnachlässe die Bemessungsgrundlage der Vermittlungsleistungen des Verkaufsagenten mindern können.

Neue Verwaltungsauffassung

Nach Ansicht des BMF ist die Bemessungsgrundlage des Vermittlungsumsatzes des Verkaufsagenten zu mindern, wenn

- die Vermittlungsleistung sowie die vermittelte Leistung im Inland steuerpflichtig sind,
- der Verkaufsagent einem Endverbraucher einen Preisnachlass auf das von ihm gezahlte Leistungsentgelt gewährt bzw. dies teilweise erstattet und
- der Verkaufsagent die vorstehenden Voraussetzungen nachweist.

Konsequenz

Unter den genannten Voraussetzungen muss der Endverbraucher die Vorsteuer aus der an ihn erbrachten Leistung um die im Preisnachlass enthaltene Vorsteuer kürzen. Der Vermittler kann die Umsatzsteuer mindernd geltend machen, die der Kürzung der Vorsteuer auf Ebene des Endverbrauchers entspricht. Wird demnach eine steuerfreie Leistung vermittelt, so führt der Preisnachlass nicht zu einer Minderung der Umsatzsteuer. Sofern ein ermäßigt besterter Umsatz (7 %) vermittelt wird, ist die Minderung der Umsatzsteuer auf Basis dieses Steuersatzes zu berechnen, auch dann, wenn die Vermittlungsleistung selbst dem allgemeinen Steuersatz (19 %) unterliegt. Dem eigentlichen Leistungserbringer steht weiterhin der ungekürzte Vorsteuerabzug aus der Provisionsabrechnung zu, die nicht korrigiert werden muss.

5. Vorschaltung von Gesellschaften als Gestaltungsmissbrauch

Rechtslage

Nach § 42 AO kann ein Steuergesetz nicht durch missbräuchliche Gestaltungen umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei angemessener Gestaltung entsteht. Die 6. EG-Richtlinie enthält in Art. 27 einen eigenen Missbrauchs begriff. Fraglich war bisher, inwieweit § 42 AO angesichts der vorgenannten Regelung Anwendung findet.

Sachverhalt

Eine im Wesentlichen nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Bank erwarb ein Grundstück und brachte dies im Wege der Sacheinlage in eine von ihr beherrschte Personengesellschaft ein. Die Personengesellschaft bebaute das Grundstück und vermietete es anschließend steuerpflichtig wiederum an die Bank

als alleinige Mieterin. Durch die Gestaltung wurde ein Vorsteuerüberschuss von ca. 2.150 TEUR erzielt. Es war umstritten, ob dem Vorsteuerabzug durch die Personengesellschaft die Regelung des § 42 AO entgegensteht.

Entscheidung

Nach Ansicht des BFH steht die 6. EG-Richtlinie nicht der Anwendung von § 42 AO im vorliegenden Fall entgegen. Obwohl die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs formal gegeben waren, versagt der BFH diesen, da er die Gestaltung als missbräuchlich i. S. d. § 42 AO qualifiziert. Der BFH schließt dies aus dem Umstand, dass der Gestaltung weder wirtschaftliche noch sonstige nichtsteuerliche Gründe zu Grunde lagen. Alleinige ertragsteuerliche Vorteile können einen umsatzsteuerrechtlichen Missbrauch nicht ausschließen. Für die Personengesellschaft hatte das Urteil zur Folge, dass die gesamte Vorsteuer zurückerstattet werden musste, allerdings unter Anrechnung der bis dato abgeführten Umsatzsteuer. Der Bank hingegen wurde ein anteiliger Vorsteuerabzug nicht gewährt, der ihr zugestanden hätte, wenn sie das Gebäude selbst errichtet hätte.

Konsequenz

Auch wenn die dargestellte Gestaltung nach Einführung des § 9 Abs. 2 UStG nicht mehr in dieser Form möglich ist, sind die Grundsätze des BFH-Urteils zu beachten. § 42 AO ist demnach weiterhin im UStG anwendbar, zumindest soweit er in Übereinstimmung mit dem Missbrauchs begriff der 6. EG-Richtlinie steht.

6. Änderungen Basiszinssatz ab 1.1.2007

Kernfrage/Rechtslage

Mit dem Eintritt des Verzuges sind Forderungen zu verzinsen. Der Verzug tritt ein am Tag nach der Fälligkeit der Forderung. Der Schuldner einer Entgeltforderung kommt regelmäßig 30 Tage nach Fälligkeit der Forderung und Zugang einer Rechnung in Verzug. Ist der Schuldner ein Verbraucher, muss er auf Fälligkeit und Verzugs eintritt hingewiesen werden. Verbraucher ist, wer nicht im Rahmen einer gewerblichen oder selbstständigen Tätigkeit handelt. Im Übrigen kommt der Schuldner nach Mahnung und angemessener Fristsetzung (Faustformel 14 Tage) in Verzug. Eine Mahnung ist insbesondere dann entbehrlich, wenn es sich um ein so genanntes Fixgeschäft handelt oder der Schuldner die Leistung endgültig verweigert. Das Zivilrecht sieht vor, dass bei Geschäften, an denen ein Verbraucher beteiligt ist, eine Geldschuld mit fünf Prozentpunkten über dem Basiszinssatz und Geldschulden bei Geschäften, an denen kein Verbraucher beteiligt ist, mit acht Prozentpunkten über dem Basiszinssatz zu verzinsen sind. Gegen eindeutigen Nachweis ist es zulässig, höhere Zinsen geltend zu machen. Dafür ist es erforderlich, dass der Gläubiger in Höhe der gesamten Forderung während der Dauer des Verzugs selber höhere Zinsen gezahlt hat. Auch der Basiszinssatz als Ausgangswert der gesetzlichen Verzugsverzinsung hat eine gesetzliche Grundlage. Maßgeblich ist der von der Bundesbank im Bundesanzeiger halbjährlich bekannt gegebene Zinssatz. Stichtage für Änderungen des Basiszinssatzes sind der 1. Januar und der 1. Juli eines jeden Jahres.

Neufestsetzung

Ab 1.1.2007 ist der Basiszinssatz auf 2,70 % festgesetzt (vorheriger Wert 1.7. bis 31.12.2006 = 1,95 %). Damit belaufen sich die Verzugszinsen derzeit auf 7,7 % bzw. 10,7 %.

Konsequenz

In Anbetracht der Erhöhung des Basiszinssatzes sollte der Geltendmachung etwaiger Verzugszinsen Beachtung geschenkt werden. Wichtig ist, dass bei einem lange andauernden Verzug die halbjährlichen Veränderungen im Basiszinssatz berücksichtigt werden.

7. Staatshaftung für unzumutbare Verzögerung bei der Eintragung ins Grundbuch

Kernfrage

Verzögerungen bei Behörden und staatlichen Einrichtungen können, wenn der Bürger auf das staatliche Handeln angewiesen ist, erhebliche Vermögensschäden hervorrufen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn im Rahmen einer Grundstücksübertragung die Grundbucheintragung nicht erfolgt, weil das zuständige Grundbuchamt überlastet ist, es deshalb nicht zur Abwicklung des entsprechenden Kaufver-

trags kommt und hierdurch Zinsschäden entstehen. Denkbar ist in diesen Fällen, dass dem Geschädigten ein Schadensersatzanspruch gegen den Staat (bei verzögerter Grundbucheintragung gegen das betroffene Bundesland) entsteht, weil der jeweils handelnde Beamte eine Pflichtverletzung begangen hat. Allerdings sind für einen solchen Staatshaftungsanspruch hohe gesetzliche und richterliche Hürden gesetzt. Insbesondere haftet der Staat aus dieser allgemeinen zivilrechtlichen Anspruchsgrundlage heraus regelmäßig nur dann, wenn kein anderer zum Schadensersatz verpflichtet ist (subsidiäre Haftung). Denkbar sind aber auch Schadensersatzansprüche, weil den Staat ein Organisationsverschulden trifft. In einem solchen Sachverhalt hat der Bundesgerichtshof mit einer Entscheidung aus dem Januar 2007 entschieden.

Entscheidung

In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt hatte ein Bauträger auf seinem Grundstück Eigentumswohnungen errichtet und diese an Interessenten weiterveräußert. Die Kaufpreiszahlungen sollten – wie bei Bauträgerverträgen üblich – erfolgen, wenn zugunsten der Käufer Vormerkungen im Grundbuch eingetragen waren. Wegen Arbeitsüberlastung beim zuständigen Grundbuchamt kam es jedoch erst nach 20 Monaten zur Eintragung der Vormerkungen. Der Bauträger war hierdurch zwischenzeitlich in Insolvenz gegangen. Der entstandene Zinsschaden wurde gegenüber dem Land geltend gemacht. Der BGH hat in seiner Revisionsentscheidung den Schadensersatzanspruch dem Grunde nach im Ansatz bejaht, weil die Verzögerung für den Bauträger unzumutbar gewesen sei.

Konsequenz

Die Entscheidung zeigt zwar, dass Ansprüche gegen den Staat durchsetzbar sind, lässt allerdings in der entscheidenden Frage offen, ab wann Unzumutbarkeit der Verzögerung eintritt. Fest steht dies nur bei einer Verzögerung von 20 Monaten. Möglich erscheint es jedoch, gestützt auf die Entscheidung, ggf. im Wege eines einstweiligen Verfügungsverfahrens jedenfalls dann, wenn der Betroffene dringend und in existentieller Hinsicht auf die Eintragung angewiesen ist, die Schadensersatzpflicht grundsätzlich feststellen zu lassen, um das Staatshandeln zu erzwingen.

8. Sexuelle Belästigung im Privatbereich kein Kündigungsgrund

Kernfrage

Ein besonders schwerwiegendes Fehlverhalten des Arbeitnehmers ist geeignet, dessen fristlose Kündigung ohne vorherige Abmahnung zu ermöglichen. Dies gilt immer dann, wenn das besonders schwerwiegende Fehlverhalten im unmittelbaren Regelungsbereich des Arbeitsverhältnisses erfolgt. Erfolgt das besonders schwerwiegende Fehlverhalten im „Dunstkreis“ des Arbeitsverhältnisses, bedarf es zur Rechtfertigung einer fristlosen Kündigung mindestens schädigender betrieblicher Auswirkungen des Fehlverhaltens. Das Fehlverhalten im reinen Privatbereich ermächtigt regelmäßig nicht zur Kündigung. Besondere Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen dort, wo das Fehlverhalten zwar in der Freizeit erfolgt, nachteilige Auswirkungen auf den Arbeitgeber aber nicht ausgeschlossen werden können. Insbesondere in Situationen, in denen Kunden von dem Fehlverhalten eines Arbeitnehmers betroffen werden, ist es Arbeitgebern schwer vermittelbar, dass dieses Fehlverhalten ggf. nicht zur Kündigung berechtigen soll. In einem so gelagerten Fall hatte das Arbeitsgericht Frankfurt am Main zu entscheiden.

Entscheidung

Das Arbeitsgericht hatte über die fristlose Kündigung gegenüber einem Versandhandelsmitarbeiter zu entscheiden, der während einer Dienstreise, aber außerhalb der Arbeitszeiten, also in seiner Freizeit, die Auszubildende eines Kunden massiv sexuell belästigt hatte. Das Gericht erachtete die fristlose Kündigung als unzulässig, weil sie alleine auf das im privaten Bereich des Arbeitnehmers angesiedelte Fehlverhalten gestützt war. Der Arbeitgeber hatte zu etwaigen nachteiligen betrieblichen Auswirkungen des Fehlverhaltens nichts ausgeführt.

Konsequenz

Die Entscheidung entspricht der höchstrichterlichen arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung zum Fehlverhalten des Arbeitnehmers im Privatbereich. Gescheitert ist der Arbeitgeber aber wohl letztlich daran, dass er die Verknüpfung zwischen privatem Fehlverhalten und betrieblicher Auswirkung nicht bzw. nicht ausreichend vorgetragen und bewiesen hat. Das heißt, in ähnlich gelagerten Sachverhalten (Auswirkun-

gen auf Kunden) muss jedenfalls im Kündigungsschutzverfahren umfassend dazu vorgetragen werden, dass das Fehlverhalten zu erheblichen Störungen im Kundenverhältnis geführt hat.

9. Keine sachgrundlose Befristung von Arbeitsverträgen älterer Arbeitnehmer

Rechtslage

Mit dem ersten Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt wurde das Teilzeit- und Befristungsgesetz dahin gehend geändert, dass alleine das Alter eines Arbeitnehmers (bis zum 31.12.2006 die Vollendung des 52. Lebensjahres) ausreichend war, um mit diesem einen befristeten Arbeitsvertrag abschließen zu können. Politisches Ziel war die Langzeitarbeitslosigkeit älterer Arbeitnehmer zu verringern. Für alle übrigen befristeten Arbeitsverträge bedarf es für die Zulässigkeit der Befristung eines sachlichen Grundes (beispielsweise Vertretung in der Elternzeit). Ausgenommen hiervon sind nur neu abgeschlossene Arbeitsverträge mit einer Laufzeit von nicht mehr als zwei Jahren. Fehlt es an einem sachlichen Grund oder besteht der sachliche Grund tatsächlich nicht, kommt ohne weiteres ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zustande. Dem Arbeitnehmer ist es möglich, im Klageweg das Nichtvorliegen eines sachlichen Grundes oder dessen Unzulässigkeit im Regelungsbereich des Teilzeit- und Befristungsgesetzes geltend zu machen, um so ein unbefristetes Arbeitsverhältnis zu erzwingen. Die entsprechende Vorgehensweise kommt insbesondere bei Arbeitnehmern in Betracht, die aufgrund nahtloser Anschlussbefristungen beschäftigt werden.

Entscheidung

Das Bundesarbeitsgericht hatte über die Klage auf Feststellung des Bestehens eines unbefristeten Arbeitsverhältnisses eines im Entscheidungszeitpunkt 56-jährigen Arbeitnehmers zu entscheiden, der auf der Basis mehrfach verlängerter befristeter Arbeitsverträge beschäftigt worden war. Der Arbeitgeber wandte hierzu insbesondere ein, das Teilzeit- und Befristungsgesetz erlaube die sachgrundlose Befristung der Arbeitsverhältnisse älterer Arbeitnehmer. Nachdem der EuGH die deutsche Rechtsnorm, auf die sich der Arbeitgeber gestützt hatte, wegen ihres Diskriminierungscharakters für europarechtswidrig erklärt hatte, urteilte das Bundesarbeitsgericht in einer Grundsatzentscheidung, dass vor dem 22.11.2005 auf der Grundlage dieser Rechtsnorm geschlossene befristete Arbeitsverhältnisse per se unzulässig seien. Der Arbeitgeber besitze auch keinen Vertrauensschutz, weil bereits vor der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs bekannt gewesen sei, dass die Regelung umstritten war.

Konsequenz

Die entsprechende Regelung des deutschen Rechts ist nicht mehr anwendbar. Auch befristete Arbeitsverträge älterer Arbeitnehmer bedürfen einer sachlichen Rechtfertigung. Die Entscheidung bedeutet aber insbesondere, dass sämtliche laufenden auf der Grundlage der entsprechenden Rechtsnorm befristeten Arbeitsverhältnisse als unbefristet anzusehen sind. Vertrauensschutz wird nicht gewährt.

10. Beitritt Bulgariens und Rumäniens zur Europäischen Union

Einführung

Zum 1.1.2007 sind Bulgarien und Rumänien der Europäischen Union beigetreten. Mit dem Beitritt stellen Bulgarien und Rumänien im umsatzsteuerrechtlichen Sinne keine Drittländer mehr dar, sondern Mitgliedstaaten. Hierdurch ergeben sich zahlreiche Auswirkungen für die umsatzsteuerliche Behandlung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs mit diesen Staaten. Dies gilt sowohl für das deutsche Umsatzsteuerrecht als auch für das Umsatzsteuerrecht der neuen Mitgliedstaaten, die verpflichtet sind, das gemeinsame Mehrwertsteuersystem mit Beitritt einzuführen.

Neue Verwaltungsanweisung

Aufgrund des Beitritts werden Lieferungen nach Bulgarien und Rumänien, die nach dem 31.12.2006 erfolgen, nunmehr nicht mehr als Ausfuhren, sondern als innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt. Entsprechend sind Lieferungen aus diesen Staaten in Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern. Einem aktuellen Schreiben des BMF sind die zu beachtenden, speziell den Waren- und Dienstleistungsverkehr mit Mitgliedstaaten betreffenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, die Höhe der in den Beitrittsstaaten geltenden Erwerbs- und Liefer-schwellen, die Adressen der für die Erstattung von Vorsteuern zuständigen Behörden sowie der Aufbau

der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu entnehmen. Die Vorlage der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers ist dabei u. a. Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Sie ist grundsätzlich vom Lieferanten aufzuzeichnen. Für Lieferungen vom 1.1.2007 bis zum 31.3.2007 gestattet das BMF unter bestimmten Voraussetzungen die nachträgliche Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Konsequenz

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Leistungsbeziehungen zu Bulgarien und Rumänien ist auf Grund der geänderten Rechtslage zu überprüfen und an die geänderte Rechtslage anzupassen. Dies betrifft nicht nur die Erfassung im deutschen Umsatzsteuerrecht, sondern auch die steuerlichen Pflichten in den neuen Mitgliedstaaten.

11. Behandlung von Händler-Incentive-Reisen beim mitreisenden Arbeitnehmer

Kernproblem

Ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil muss Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt, wenn der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers vernachlässigt werden. Soweit die einem Arbeitnehmer gewährten Incentive-Reisen nicht mit Dienstreiseelementen verbunden sind, liegt nach der Rechtsprechung des BFH Arbeitslohn vor. Wenn die Arbeitnehmer (möglicherweise in Begleitung des Ehepartners) an einer vom Arbeitgeber veranstalteten Händler-Incentive-Reise teilnehmen, um die Betreuung der eigentlichen Zielgruppe (des Kunden) in Form einer Rund-um-die-Uhr-Präsenz zu übernehmen, ergeben sich zwangsläufig Abgrenzungsprobleme.

Bisherige Rechtslage

Nach der Rechtsprechung des BFH kann ein erhebliches Eigeninteresse der Arbeitnehmer an einer vom Arbeitgeber angeordneten Reise insbesondere dann vorliegen, wenn die Reise in nicht unerheblichem Umfang auch touristische Elemente enthält. Gleiches gilt, wenn der Arbeitnehmer von seinem Ehepartner begleitet wird und nicht selbst für die organisatorische Durchführung der Reise, sondern lediglich für die Betreuung der Gäste verantwortlich ist.

Entscheidung

Nachdem der Arbeitslohncharakter der auf die Ehepartner entfallenden Aufwendungen vorab unstrittig war, hat der BFH dies auch für den überwiegenden Anteil der die Arbeitnehmer betreffenden Aufwendungen entschieden. Hierbei hat der BFH auf die jeweiligen Personengruppen aufgeteilt. Nur für die Mitarbeiter, die in Vorbereitung und Organisation der Reisen eingeschaltet waren, wurde kein Arbeitslohn unterstellt. Dagegen unterliegen die Aufwendungen des Firmen-Repräsentanten sowie der Betreuer der Lohnsteuer.

Konsequenz

Enthält eine Reise in nicht unerheblichem Umfang auch touristische Aspekte, muss der Arbeitgeber ein eigenbetriebliches Interesse substantiiert darlegen. Der BFH nennt hierzu beispielhaft Angaben, nach welchen Kriterien die Reise-Teilnehmer ausgewählt wurden. Darüber hinaus sollte aufgezeichnet werden, worin die Betreuung der Kunden im Einzelnen bestand und wie viel Zeit die mitreisenden Arbeitnehmer für die Betreuung, die geschäftlichen Gespräche bzw. für sonstige dienstliche Tätigkeiten während der Reisen tatsächlich aufwenden mussten.

12. Unfallversicherungsleistung als Arbeitslohn

Kernproblem

Handelt es sich bei vom Arbeitgeber abgeschlossenen Unfallversicherungen seiner Arbeitnehmer um Versicherungen für fremde Rechnung (Ausübung der Rechte aus dem Versicherungsvertrag steht ausschließlich dem Arbeitgeber zu), so stellen die Beitragsleistungen des Arbeitgebers keinen Arbeitslohn dar. Dagegen gehören die Beiträge als Zukunftssicherungsleistungen zum Arbeitslohn, wenn der Arbeit-

nehmer den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Einzelunfallversicherung oder eine Gruppenunfallversicherung handelt. Steuerfrei sind Beiträge oder Beitragsteile, die das Unfallrisiko auf Dienstreisen abdecken und deshalb zu den steuerfreien Reisekostenvergütungen gehören. Wenn es zum Versicherungsfall und Auszahlung an den Arbeitnehmer oder dessen Angehörige kommt, stellt sich die Frage, inwieweit Arbeitslohn oder nicht steuerbarer Schadensersatz vorliegt. Das FG Köln hatte über die Auszahlung einer im Arbeitsvertrag vereinbarten Unfallversicherung (für fremde Rechnung) zu urteilen. Anlass der Zahlung war der tödliche Unfall eines Arbeitnehmers auf einer betrieblichen Fahrt. Die dem Arbeitgeber zustehende Versicherungsleistung wurde an die Witwe des Arbeitnehmers weitergeleitet.

Bisherige Rechtslage

Stellen die im Kalenderjahr des Versicherungsfalls geleisteten Beiträge des Arbeitgebers keinen Arbeitslohn dar (Rechte aus dem Versicherungsvertrag stehen dem Arbeitgeber zu), gehört die ausgekehrte Leistung aus der Unfallversicherung nach Auffassung des BMF wegen eines im **privaten Bereich** eingetretenen Versicherungsfalls in voller Höhe zum steuerpflichtigen **Arbeitslohn** und unterliegt dem Lohnsteuerabzug. Bei einem im **beruflichen Bereich** eingetretenen Unfall gehört die Auskehrung des Arbeitgebers **nicht zum Arbeitslohn, soweit** der Arbeitgeber **gesetzlich** zur Schadensersatzleistung **verpflichtet** ist oder soweit der Arbeitgeber einen zivilrechtlichen Schadensersatzanspruch des Arbeitnehmers wegen schuldhafter Verletzung arbeitsvertraglicher Fürsorgepflichten erfüllt. Entgegen der Auffassung des BMF sind jedoch abweichende finanzgerichtliche Entscheidungen ergangen, so z. B. im Fall der Zahlung einer Invaliditätsentschädigung.

Entscheidung

Das FG Köln sieht mit der durch den Schadensfall veranlassten Auskehrung der Versicherungssumme ebenfalls eine Bereicherung des Arbeitnehmers, die durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Dies ergibt sich im Streitfall nach Auffassung des Senats bereits daraus, dass der Abschluss der Unfallversicherung im Arbeitsvertrag geregelt war. Die Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis trete nicht deshalb in den Hintergrund, weil die Versicherungsleistung nicht dem Zweck diene, Einnahmeausfälle des Verstorbenen zu ersetzen. Maßgebender Grund für die Auskehrung der Versicherungsleistung bliebe das Arbeitsverhältnis, der Unfalltod war nur das die Zuwendung auslösende Ereignis.

Konsequenz

Die Revision wurde zugelassen. In gleich gelagerten Fällen ist dem Arbeitgeber im Allgemeinen anzuraten, zwecks Vermeidung eines Haftungsrisikos Arbeitslohn zu unterstellen. Eine andere Entscheidung des FG wäre dann zu erwarten gewesen, wenn der Arbeitgeber mit der Zahlung Schadensersatzansprüche, z. B. wegen der Verletzung arbeitsvertraglicher Fürsorgepflichten, hätte ausgleichen wollen.

13. Verpflichtung zur Altlastensanierung und Grunderwerbsteuer

Kernproblem

Ruhen Altlasten auf einer Immobilie, so mindert dies den Verkehrswert. Ein Käufer, dem diese Altlasten bekannt sind, wird die zukünftigen Kosten der Sanierung bei der Bemessung des Kaufpreises mindernd berücksichtigen. Fraglich war bisher, ob die Übernahme der Sanierungsverpflichtung durch den Erwerber die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erhöht.

Entscheidung

Dem Finanzgericht Münster zur Folge sind die Kosten der Altlastensanierung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen, sofern der Käufer eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung des Verkäufers zur Altlastensanierung durch ausdrückliche vertragliche Vereinbarung übernimmt. Nach Auffassung des Gerichts ist die Verpflichtung insbesondere dann hinreichend konkretisiert, wenn der Veräußerer von der Ordnungsbehörde bereits in Anspruch genommen wurde.

Konsequenz

Das Urteil steht in Übereinstimmung mit den Verlautbarungen der Finanzverwaltung. Es ist jedoch zu beachten, dass die Erfassung der Kosten der Altlastensanierung im Rahmen der Ermittlung der Grunderwerbsteuer nur unter den genannten Bedingungen eintritt. Ist die Verpflichtung des Veräußerers noch nicht konkretisiert, sind die Sanierungskosten nicht zu berücksichtigen, auch dann nicht, wenn die Ver-

tragsparteien davon ausgehen, dass ein auf Grund existierender Altlasten wertgemindertes Grundstück übertragen wird.

14. Unwirksamkeit einer „i. A.“ unterschriebenen Kündigung

Kernfrage/Rechtslage

Die Kündigung eines Arbeitsverhältnisses muss schriftlich erfolgen. Die nur mündlich ausgesprochene Kündigung ist unwirksam. Um dem Schriftformerfordernis zu genügen, muss das Kündigungsschreiben daher den Arbeitgeber als Aussteller erkennen lassen. Zulässig ist es, dass sich der Arbeitgeber bei der Kündigung vertreten lässt. Die Unterschrift unter das Kündigungsschreiben erfolgt dann in Vertretung des Arbeitgebers. Wird eine Kündigung in Vertretung ausgesprochen, muss zur Wahrung des Schriftformerfordernisses ein Vertreter des Arbeitgebers mit entsprechender Vertretungsmacht gehandelt haben. Dabei ist für die Einhaltung des Schriftformerfordernisses und damit für die Wirksamkeit der Kündigung alleine maßgeblich, dass der Arbeitnehmer das Vertreterhandeln und die Vertretungsmacht des Vertreters erkennen konnte. Vom Vertreterhandeln zu unterscheiden ist das Handeln als bloßer Bote. Während der Vertreter eine eigene Erklärung mit Wirkung für einen anderen abgibt, überbringt der Bote bloß eine fremde Erklärung. Während der Vertreter mithin (stellvertretender) Aussteller der Urkunde wird, ist der Bote in keinem Fall Aussteller einer Urkunde. In jedem Fall kann der Arbeitnehmer die in Vertretung ausgesprochene Kündigung zurückweisen. Dann muss ihm unverzüglich die Vollmacht im Original vorgelegt werden.

Entscheidung

Das Arbeitsgericht Hamburg hatte über eine Kündigung zu entscheiden, die maschinenschriftlich den Geschäftsführer der Arbeitgeberin anführte, jedoch von dessen Assistent „im Auftrag (= i. A.)“ unterschrieben war. Gegen die Kündigung wandte sich der Arbeitnehmer mit dem Vorbringen, die Kündigung genüge dem Schriftformerfordernis nicht, und erhielt vom Gericht recht. Denn die Kündigung sei nach außen nicht erkennbar von der Arbeitgeberin oder einen Stellvertreter unterschrieben worden. Da die Kündigung lediglich „im Auftrag“ unterzeichnet worden sei, indiziere dies aus Sicht des Arbeitnehmers, dass der Unterzeichnende lediglich als Bote handle, da Vertreter regelmäßig „in Vertretung (= i. V.)“ unterzeichnen. Da bloßes Botenhandeln vorliege, sei der Aussteller des Kündigungsschreibens nicht ausreichend benannt, so dass das Schriftformerfordernis der Kündigung nicht gewahrt sei. Ob der Unterzeichner bevollmächtigt gewesen sei, die Kündigung auszusprechen, spiele keine Rolle mehr.

Konsequenz

Zur größtmöglichen Sicherheit sollte das Kündigungsschreiben stets vom Arbeitgeber selber, bei Arbeitgeber-Gesellschaften von den hierzu berechtigten Organen unterschrieben werden. Lässt sich der Ausspruch einer Kündigung „in Vertretung (= i. V.)“ nicht vermeiden, dann sollte dem Kündigungsschreiben eine auf den Unterzeichner lautende Originalvollmacht beigelegt werden. Wenigstens erforderlich ist, dass dem gekündigten Arbeitnehmer die Originalvollmacht nachweisbar zur Einsichtnahme vorgelegt worden ist, wenn der gekündigte Arbeitnehmer die Kündigung zurückweist. Der Ausspruch der Kündigung „im Auftrag (= i. A.)“ ist unzulässig. Ein mangelhafter Vertretungsnachweis führt zur Nichterfüllung des Schriftformerfordernisses und damit zur generellen Unwirksamkeit der Kündigung.

15. Bewirtung von freien Mitarbeitern zu 100 % begünstigt

Kernproblem

Werden Personen aus geschäftlichem Anlass bewirtet, sind 70 % der Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Das gilt zumindest dann, wenn die Bewirtung nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen ist sowie Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden. Die Begrenzung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass durch die Bewirtung die Lebensführung der daran teilnehmenden Personen berührt ist. Demgegenüber sollen reine betriebsinterne Veranstaltungen in voller Höhe begünstigt bleiben. Von daher sind Arbeitnehmerbewirtungen wie Weihnachtsfeier und Betriebsausflug oder die Verpflegung anlässlich einer internen Fortbildung komplett abzugsfähig. Hier sind lediglich für den Arbeitnehmer Regeln zum Arbeitslohn zu beachten. Werden freie Mitarbeiter anlässlich einer betriebsinternen Veranstaltung bewirtet, sind sich Rechtsprechung und Literatur über die Zuordnung der Aufwendungen nicht ganz einig.

Bisherige Rechtslage

Bisher gab es eine Entscheidung des FG Düsseldorf aus dem Jahr 1999, die den kompletten Abzug der anlässlich von Verkaufsschulungen angefallenen Bewirtungsaufwendungen für freie Mitarbeiter zugelassen hat. Von der Finanzverwaltung wurde jedoch (wenn auch Jahre später) ein Nichtanwendungserlass verfügt. Die Literaturmeinung tendiert zur Verwaltungsauffassung.

Entscheidung

Das FG Rheinland-Pfalz hatte laut einem jetzt veröffentlichten Urteil in etwa den gleichen Sachverhalt zu beurteilen wie seinerzeit das FG Düsseldorf. Die Fachberater und Handelsvertreter eines Topf- und Pfannenserienherstellers wurden anlässlich einer betriebsinternen Veranstaltung geschult. Ziel war die Vorstellung von Produktneuheiten sowie Vermittlung von Verkaufsrhetorik. Nach Auffassung des Senats war der Anlass der Verköstigung die Teilnahme an der betriebsinternen Schulungsveranstaltung, und nicht die Anbahnung und Vertiefung von Geschäftsbeziehungen. Daher hat der Senat den kompletten Abzug der Aufwendungen zugelassen.

Konsequenz

Die wohlwollende Rechtsprechung ist zunächst vorsichtig zu betrachten, denn die Revision beim BFH ist bereits eingelegt. Um auch im Fall einer Bestätigung durch den BFH den Nachweis des betriebsinternen Charakters erbringen zu können, sollten auch Tagungs- oder Seminarunterlagen aufbewahrt werden.

16. Fünftel-Regelung für Honorarnachzahlungen eines Freiberuflers

Kernproblem

Außerordentliche Einkünfte werden ermäßigt besteuert, um so einen ansonsten entstehenden Progressionseffekt abzumildern. Fraglich ist dabei regelmäßig, ob Einkünfte als laufende oder als außerordentliche Einkünfte zu qualifizieren sind.

Sachverhalt

Ein Diplom-Psychologe erzielte durchschnittlich 90 % seiner Einnahmen aus Kassenabrechnungen mit der Kassenärztlichen Vereinigung. Im Streitjahr erhielt er – neben der laufenden Abrechnung – eine Nachzahlung für fünf vorangegangene Jahre. Das Landessozialgericht hatte die Kassenärztliche Vereinigung insoweit zu dieser Nachzahlung verurteilt. Während der Steuerpflichtige die Nachzahlung als außerordentliche Einkünfte angesehen hatte, wollte das Finanzamt auch die Nachzahlung als laufenden Gewinn versteuert wissen.

Entscheidung

Der BFH hat dem Steuerpflichtigen Recht gegeben. Die Annahme außerordentlicher Einkünfte setzt voraus, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeit eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn – wie im Streitfall – eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorausgegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballt zufließt.

Konsequenz

Das obige Urteil steht im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung. So liegen außerordentliche Einkünfte vor, wenn der Steuerpflichtige sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer bestimmten Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem einzigen Veranlagungszeitraum erhalten hat. Selbiges gilt, wenn eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem einzigen Veranlagungszeitraum entlohnt wird.

17. Kein Übergang des Kündigungsschutzes bei Betriebsübergang

Einführung

Nach der gesetzlichen Regelung (§ 613a Abs. 1 BGB) tritt der Betriebserwerber in die Rechte und Pflichten aus dem im Zeitpunkt des Betriebsübergangs bestehenden Arbeitsverhältnis ein. Umstritten war, ob der im Arbeitsverhältnis mit dem Betriebsveräußerer erwachsene Kündigungsschutz mit dem Arbeitsverhältnis auf den Betriebserwerber übergeht, wenn in dessen Betrieb die Voraussetzungen hierfür nicht

vorliegen. Kündigungsschutz entsteht nach dem Kündigungsschutzgesetz erst bei Erreichen von in der Regel jetzt 10 beschäftigten Arbeitnehmern (Schwellenwert).

Entscheidung

Eine Arbeitnehmerin war seit mehreren Jahren bei verschiedenen Rechtsvorgängern des Arbeitgebers beschäftigt. Dort waren in der Regel mehr als 5 Arbeitnehmer (alter Schwellenwert) beschäftigt. Das Arbeitsverhältnis war Mitte 2003 auf den Arbeitgeber übergegangen. Der Arbeitgeber kündigte das Arbeitsverhältnis fristgerecht zur Mitte des Jahres 2004. Im Zeitpunkt der Kündigung beschäftigte der Arbeitgeber vier Arbeitnehmer mit 25 Wochenstunden, einen Arbeitnehmer mit 10 Wochenstunden und eine Auszubildende. Mit ihrer Klage hatte die Arbeitnehmerin die Feststellung der Unwirksamkeit der Kündigung begehrt und sich darauf berufen, dass der erlangte Kündigungsschutz auch nach dem Betriebsübergang auf den Arbeitgeber erhalten geblieben ist. Vor dem BAG blieb die Klage der Arbeitnehmerin gegen die ordentliche Kündigung des Arbeitgebers ebenso erfolglos wie in den Vorinstanzen. Mangels ausreichender Beschäftigungszahl beim Arbeitgeber im Zeitpunkt der Kündigung bestand kein Kündigungsschutz. Das BAG hat klargestellt, dass das Erreichen des Schwellenwerts und der dadurch entstehende Kündigungsschutz kein Recht des übergehenden Arbeitsverhältnisses sind. Eine Vorschrift des Umwandlungsrechts (§ 323 Abs. 1 UmwG) ist zudem nicht analog anzuwenden.

Konsequenz

Entstandener Kündigungsschutz kann durch Betriebsübergang erlöschen. Beim Betriebsübergang (§ 613a BGB) sind das Erreichen des für den Kündigungsschutz beachtlichen Schwellenwerts und der dadurch entstehende Kündigungsschutz kein Recht des übergehenden Arbeitsverhältnisses. Es ist ausschließlich auf die Beschäftigtenzahlen des Betriebserwerbers abzustellen.

18. Auskünfte gegenüber der Steuerfahndung

Kernproblem

Aufgabe der Steuerfahndung ist es unter anderem, unbekannte Steuerfälle aufzudecken und zu ermitteln. Hierzu dürfen auch Dritte befragt werden, die keine direkten Geschäftsbeziehungen zu den noch unbekanntem Steuerpflichtigen unterhalten. Ermittlungen „ins Blaue hinein“ oder Rasterfahndungen sind allerdings unzulässig.

Sachverhalt

Da die Krankenkassen die Kosten für das Einsetzen von Hormonspiralen nicht übernehmen, ließen sich die Gynäkologen die Behandlung von ihren Patientinnen direkt bar oder per Scheck bezahlen. Bei sechs Betriebsprüfungen war aufgefallen, dass die Einnahmen aus diesen Behandlungen nicht oder nicht vollständig versteuert worden waren.

Die Steuerfahndung forderte daraufhin die führende Herstellerin der Spiralen in Deutschland auf, die 50 Apotheken zu benennen, an die sie in den Jahren 1999 bis 2003 die größte Menge geliefert hatte. Darüber sollten dann die Ärzte und die Menge der von ihnen jeweils erworbenen Spiralen ausfindig gemacht werden.

Die Herstellerfirma verweigerte die Auskunftserteilung mit der Begründung, es handele sich um eine Ermittlung „ins Blaue hinein“. Außerdem stehe sie in keinerlei Beziehung zu den Ärzten.

Entscheidung

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs durfte die Herstellerfirma die Auskunft nicht verweigern. Der während der sechs Betriebsprüfungen vorgefundene Sachverhalt rechtfertigte weitere Ermittlungshandlungen der Steuerfahndung. Zulässiges Mittel ist dabei auch ein Sammelauskunftersuchen an Personen, die keine direkten Geschäftsbeziehungen mit den potenziellen Steuerhinterziehern unterhalten. Die Kenntnis der belieferten Apotheken hat die Steuerfahndung in die Lage versetzt, dort die Arztpraxen zu erfragen, die in namhaftem Umfang Spiralen erworben hatten, und diese sodann zu überprüfen. Das Auskunftersuchen war daher zur Informationsfindung geeignet und die Erteilung der Auskünfte für die Herstellerfirma auch zumutbar.

Konsequenz

Sobald die Steuerfahndung einen „Anfangsverdacht“ hat, darf der (unbeteiligte) Bürger die Auskunft nicht verweigern. Der Bundesfinanzhof versteht die Pflicht zur Auskunftserteilung als allgemeine staatsbürger-

liche Pflicht, die dem Bürger aus Gründen des Gemeinwohls auferlegt ist und sich unter Umständen gerade in seiner Person realisiert.

GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Unterbrechung der Zahlungsverjährung durch Pfändungsverfügung des Finanzamts

Kernproblem

Nach § 228 AO verjähren festgesetzte Steueransprüche nach fünf Jahren (Zahlungsverjährung). Die Verjährung wird allerdings u. a. durch Vollstreckungsmaßnahmen unterbrochen. Fraglich war, ob dies auch dann gilt, wenn der Steuerschuldner bei Vornahme der Vollstreckungsmaßnahme nicht handlungsfähig ist.

Sachverhalt

Die Steuerschuldnerin ist eine GmbH, die sich in Liquidation befindet. Die Eröffnung des Konkursverfahrens über ihr Vermögen war mangels Masse abgelehnt worden. Ende 1989 wurde sie im Handelsregister gelöscht.

Das Finanzamt hatte gegen die GmbH durch Bescheid vom 12.6.1989 Körperschaftsteuer für das Jahr 1987 festgesetzt. Der Bescheid war bestandskräftig, die Steuer jedoch nicht bezahlt worden. Auf Ersuchen des Finanzamts wurden im September 1994 Wertpapiere gepfändet und veräußert, die im Rahmen eines Strafverfahrens gegen den ehemaligen Geschäftsführer der Gesellschaft beschlagnahmt worden waren. In einem Abrechnungsbescheid wurde festgestellt, dass der Zahlungsanspruch um den Erlös aus der Veräußerung der gepfändeten Wertpapiere gemindert worden ist. Im Zeitpunkt der Vollstreckungsmaßnahme war für die GmbH i. L. kein Liquidator bestellt. Bis zur Bestellung eines Nachtragsliquidators war die GmbH i. L. somit nicht handlungsfähig. Bescheide konnten ihr daher nicht wirksam zugestellt werden.

Der später bestellte Nachtragsliquidator vertrat die Auffassung, die Vollstreckungsmaßnahmen hätten die Verjährung nicht unterbrechen können, da die GmbH i. L. nicht passiv handlungsfähig gewesen sei. Seine finanzgerichtliche Klage gegen den Abrechnungsbescheid hatte Erfolg. Das Finanzgericht stellte fest, dass hinsichtlich des 1989 festgesetzten Betrags Zahlungsverjährung eingetreten sei. Die hiergegen gerichtete Revision des Finanzamts hatte Erfolg.

Entscheidung

Der BFH ist der Auffassung, dass die zur Vollstreckung verfügte Pfändung der Wertpapiere die Zahlungsverjährung unterbrochen habe. Der Umstand, dass die GmbH als Steuerschuldnerin im Zeitpunkt der Pfändung handlungsunfähig war, stehe der verjährungsunterbrechenden Wirkung der Pfändung nicht entgegen. Vollstreckungsmaßnahmen könnten diese Wirkung auch ohne Bekanntgabe an den Vollstreckungsschuldner entfalten. Dies gelte jedenfalls dann, wenn sie ein Tätigwerden gegenüber Dritten erfordern. Dass nach dem Gesetz insbesondere die Wohnsitzermittlung verjährungsunterbrechende Wirkung habe, obwohl bei ihr eine Benachrichtigung des Steuerschuldners naturgemäß ausgeschlossen sei, zeige deutlich, dass die Unterbrechung der Verjährung bereits durch ein nach außen sichtbares Handeln des Finanzamts ausgelöst werde. Eine Bekanntgabe gegenüber dem Steuerschuldner, die dessen (passive) Handlungsfähigkeit voraussetze, sei nicht erforderlich.

Konsequenz

Die fehlende Handlungsfähigkeit des Steuerschuldners kann einer verjährungsunterbrechenden Maßnahme des Finanzamts nur dann entgegengehalten werden, wenn diese zwingend gegenüber dem Steuerschuldner vorzunehmen ist, wie Zahlungsaufforderung oder Zahlungsaufschub. Daraus kann hingegen nicht geschlossen werden, dass eine Unterbrechung der Verjährung überhaupt nicht mehr in Betracht kommt, wenn der Steuerschuldner nicht passiv handlungsfähig ist. In diesem Fall führen jedenfalls Vollstreckungsmaßnahmen zu einer Verjährungsunterbrechung.

2. Körperschaftsteuer-Moratorium ist verfassungsgemäß

Einführung

Obwohl im Körperschaftsteuerrecht seit 2001 das Halbeinkünfteverfahren gilt, sind die Nachwirkungen des alten Anrechnungsverfahrens immer noch spürbar. So verfügen Kapitalgesellschaften heute noch über Körperschaftsteuer-Guthaben aus der Zeit vor dem Systemwechsel. Die Möglichkeiten zur Mobilisierung des Guthabens wurden mehrfach geändert.

Rechtslage bis 11.4.2003

Kapitalgesellschaften konnten ihr Guthaben durch offene Gewinnausschüttungen mobilisieren, und zwar in Höhe von 1/6 des jeweiligen Ausschüttungsbetrages. Weil viele Gesellschaften diese Möglichkeit noch vor bzw. unmittelbar nach dem Systemwechsel nutzten, kam es zu dramatischen Einnahmeausfällen bei der Körperschaftsteuer.

Rechtslage 12.4.2003-31.12.2005

Der Gesetzgeber reagierte mit der Einführung eines Moratoriums. Für Ausschüttungen, die nach dem 11. April 2003 und vor dem 31. Dezember 2005 vorgenommen wurden, konnten die Unternehmen keine Minderung der Körperschaftsteuer erreichen.

Rechtslage 2006

Nach Ablauf des Moratoriums konnten die Gesellschaften durch Ausschüttungen ihr Restguthaben wieder mobilisieren, allerdings nur über einen Zeitraum von 14 Jahren verteilt.

Entscheidung

Die Regelungen zur Begrenzung des Körperschaftsteuer-Guthabens wurden teilweise für verfassungswidrig gehalten, weil der Gesetzgeber damit in ein eigentumsähnliches Recht der betroffenen Gesellschaften eingegriffen und den allgemeinen Gleichheitssatz verletzt habe. Der Bundesfinanzhof hat sich mit diesen Argumenten intensiv auseinandergesetzt, kommt jedoch zu dem Ergebnis, dass die Regelungen verfassungskonform sind.

Neue Rechtslage

Auch die vom BFH zu beurteilende Rechtslage ist bereits Geschichte. Das zum 31.12.2006 bestehende Guthaben wird letztmalig ermittelt und in den Jahren 2008 bis 2017 vom Finanzamt gleichmäßig und unverzinslich an die jeweiligen Gesellschaften ausgezahlt – und zwar unabhängig von evtl. Gewinnausschüttungen.

3. Veröffentlichungsentgelte für elektronischen Bundesanzeiger

Überblick

Mit Inkrafttreten des Gesetzes über elektronische Handels-, Genossenschafts- und Unternehmensregister (EHUG) erfolgen ab dem 1.1.2007 nahezu alle Bekanntmachungen im Bundesanzeiger einheitlich auf elektronischem Wege. Für die Entgegennahme, Speicherung und Veröffentlichung der Jahresabschlüsse publizitätspflichtiger Unternehmen ist seitdem nur noch der elektronische Bundesanzeiger als zentrales Veröffentlichungsorgan zuständig.

Damit einher geht auch eine Änderung (Verringerung) der Veröffentlichungsentgelte. Zukünftig erfolgt eine Berechnung nach der Anzahl der sichtbaren Zeichen (Buchstaben, Zahlen, sonstige Zeichen).

Neue Preisliste des Bundesanzeigers für elektronische Veröffentlichungen ab dem 1.1.2007

Der Basispreis für elektronische Veröffentlichungen beträgt bei Anlieferung in Papierform 2,50 ct, bei Anlieferung im Datenformat Excel 2,25 ct und bei Anlieferung in Word und RTF 1,50 ct. Bei einer Anlieferung im Datenformat XML wird – ausgehend von einem Basiszeichenpreis von 1,00 ct – eine Zeichenpreisstaffelung zugrunde gelegt; mit höherer Zeichenzahl verringert sich jeweils der Preis pro Zeichen, ab einer Anzahl von 60.001 Zeichen beträgt der Zeichenpreis 0,10 ct. Der Mindestpreis für eine Veröffentlichung beläuft sich unabhängig von der Anlieferungsform auf 20,00 EUR.

Besonderheiten für kleine und mittelgroße Unternehmen – Pauschalpreise

Grundsätzlich gelten für die Veröffentlichung von Jahresabschlussunterlagen kleiner und mittelgroßer Unternehmen bei Anlieferung im XML-Format Pauschalpreise. Für kleine Gesellschaften wird für die Einreichung eines bis zu 10 DIN-A-4-Seiten umfassenden Jahresabschlusses ein Entgelt von 50,00 EUR erhoben, für mittelgroße Gesellschaften im Sinne des HGB werden 70,00 EUR angesetzt. Die Veröffentlichung von Liquidationen und Kapitalherabsetzungen wird künftig pauschal mit 30,00 EUR berechnet,

Bekanntmachungen im Aktionärsforum und Musterfeststellungsanträge im Klageregister kosten einheitlich 20,00 EUR. Nachträgliche Änderungen und Stornierungen sowie eine notwendige Nachbearbeitung von Grafiken durch den Bundesanzeiger kosten den Publizitätspflichtigen jeweils pauschal 20,00 EUR.

Für die Veröffentlichung von Inventarwerten gelten besondere Staffelpreise: bei bis zu 10 Veröffentlichungen im Monat werden 150,00 EUR, bei bis zu 25 Veröffentlichungen werden 200,00 EUR und bei bis zu 100 Veröffentlichungen werden 400,00 EUR berechnet. Je weitere 50 Bekanntmachungen im Monat kosten 200,00 EUR.

Sämtliche Veröffentlichungspreise verstehen sich inklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer.

Fazit

Mit der Zentralisierung der Zuständigkeit für die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen auf den Bundesanzeiger haben sich die Basisentgelte um mehr als die Hälfte verringert.

Die Preisliste ist online unter <http://www.ebundesanzeiger.de> / Startseite / Veröffentlichungsentgelte ab 1.1.2007 einsehbar.

4. Holdingstrukturen und Umsatzsteuer

Einführung

Der EuGH hatte in der jüngsten Vergangenheit mehrfach zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Holdingstrukturen Stellung bezogen. Die Finanzverwaltung setzte die EuGH-Rechtsprechung bisher nur zögerlich oder gar nicht um. Entsprechend ergaben sich häufig Rechtsstreitigkeiten, die die Durchsetzung der vom EuGH definierten Grundsätze zum Gegenstand hatten. Nachdem das BMF zunächst in einem ersten Schreiben zum Vorsteuerabzug in Verbindung mit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen die Sichtweise der Finanzverwaltung dargestellt hatte, nimmt es nun zur Behandlung von Holdingunternehmen und Organschaften Stellung.

Neue Verwaltungsauffassung

Vorsteuerabzug:

Nach Ansicht des BMF stellt das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen im Regelfall keine unternehmerische Tätigkeit dar. Die so gehaltenen Beteiligungen sind dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Eine derart tätige Finanzholding ist daher nicht Unternehmer i. S. d. UStG und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hingegen steht einer Führungs- bzw. Funktionsholding, die aktiv, z. B. durch Geschäftsführungsleistungen, in das Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift, der Vorsteuerabzug zu. Ist die Holding nur für einen Teil der Tochtergesellschaften unternehmerisch tätig, während sie andere Beteiligungen lediglich verwaltet, ist die Vorsteuer aufzuteilen.

Organschaft:

Eine umsatzsteuerliche Organschaft setzt eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer Tochter-Kapitalgesellschaft in das Unternehmen des Anteilseigners voraus. Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung kann eine umsatzsteuerliche Organschaft nur noch zu Tochterunternehmen bestehen, die im unternehmerischen Bereich gehalten werden. Ist die Beteiligung dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen, fehlt es an der wirtschaftlichen Eingliederung. Ebenso kann eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft nicht Bestandteil des Organkreises werden, wohl aber die finanzielle Eingliederung ihrer unternehmerisch tätigen Töchter zu ihrer Muttergesellschaft herstellen.

Konsequenz

Es sind Zweifel angebracht, ob die Interpretation der EuGH-Rechtsprechung durch das BMF, insbesondere betreffend die Trennung in eine unternehmerische und nichtunternehmerische Sphäre mit den entsprechenden Konsequenzen für den Vorsteuerabzug, zutreffend ist. Im Einzelfall wird daher zu prüfen sein, ob die Anwendung der EuGH-Rechtsprechung nicht zu umsatzsteuerlich günstigeren Ergebnissen führt.

Sofern der Auffassung des BMF gefolgt wird, müssen Holdinggesellschaften überprüfen, ob sich für sie Konsequenzen aus der geänderten Verwaltungsauffassung zur umsatzsteuerlichen Organschaft ergeben. Das BMF gestattet insoweit eine Übergangsregelung bis zum 30.6.2007.

5. Vorsteuerabzug trotz ertragsteuerlichen Abzugsverbots

Einführung

§ 12 Nr. 1 EStG lässt Aufwendungen nicht zum Abzug zu, die sowohl betrieblich als auch privat veranlasst sind (gemischte Aufwendungen). Unter Bezug auf diese Vorschrift des EStG versagt § 15 Abs. 1a UStG auch den Vorsteuerabzug aus diesen Aufwendungen. Es war bisher fraglich, ob die Regelung des UStG gegen die 6. EG-Richtlinie verstößt.

Fall

Ein Pianist nutzte für seine Auftritte einen Smoking. Da eine private Mitbenutzung nicht ausgeschlossen werden konnte, wurde ertragsteuerlich der Betriebsausgabenabzug versagt. Sich stützend auf § 15 Abs. 1a UStG wollte die Finanzverwaltung auch den Vorsteuerabzug versagen.

Urteil

Nach Ansicht des FG München verstößt § 15 Abs. 1a UStG gegen die 6. EG-Richtlinie. Es ließ den Vorsteuerabzug daher – trotz ertragsteuerlichen Abzugsverbots – grundsätzlich zu. Aufgrund der allenfalls unwesentlichen privaten Nutzung des Smokings verzichtete das FG darauf, die private Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.

Konsequenz

Die Finanzverwaltung legte zunächst gegen das Urteil Revision ein, hat diese aber nun zurückgezogen. Es ist zu vermuten, dass die Finanzverwaltung die Erfolglosigkeit ihres Unterfangens eingesehen hat. Gegebenenfalls wird auch hier – wie schon in der Vergangenheit –, versucht ein aus Sicht der Finanzverwaltung unliebsames BFH-Urteil zu verhindern. Der Vorsteuerabzug aus gemischten Aufwendungen sollte in allen offenen Fällen unter Hinweis auf das Urteil des FG München geltend gemacht werden.

6. Referentenentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008

Am 6. Februar ist der Referentenentwurf zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 veröffentlicht worden. Seine **wesentlichen** Eckpunkte lassen sich wie folgt skizzieren:

Einkommensteuer, Körperschaftsteuer:

- Die **Körperschaftsteuer** wird auf **15 %** abgesenkt und die Gewerbesteuer so angepasst (Senkung der Gewerbesteuermesszahl auf einheitlich **3,5 %**), dass die Gesamtbelastung 29,83 % nicht übersteigt.
- Große Personengesellschaften erhalten eine auf laufende Gewinne beschränkte **Thesaurierungsbegünstigung** (ca. 28,25 % – zzgl. Solidaritätszuschlag) mit anschließender Nachbelastung bei Entnahmen.
- Die Gesellschafter-Fremdfinanzierung wird novelliert und für Kapitalgesellschaften, wie Personengesellschaften vereinheitlicht. Gewährt bspw. ein wesentlich beteiligter Gesellschafter „seiner“ GmbH ein Darlehen, so soll zukünftig eine „**Zinsschranke**“ gelten, soweit der Saldo zwischen Zinsaufwand und Zinsertrag den Betrag von 1 Mio. EUR übersteigt.
- Sowohl Dividenden wie auch Veräußerungseinkünfte im Zusammenhang mit **im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften** werden zukünftig nicht mehr mit 50 %, sondern 60 % besteuert.
- Die Gewerbesteuer wird **nicht** mehr als **Betriebsausgabe** abziehbar sein.

Gewerbesteuer:

- Neben der Absenkung der Gewerbesteuermesszahl auf **3,5 %** wird der Anrechnungsfaktor von 1,8 auf **3,8** bei der Einkommensteuer erhöht.
- Dauerschuldzinsen werden **gewerbesteuerlich** nicht mehr gesondert hinzugerechnet. Vielmehr werden 25 % **aller Zinsen** hinzugerechnet.

Insbes. Kapitalerträge, Spekulationsfristen:

- Ab **1.1.2009** soll für **private Kapitalerträge** das Halbeinkünfteverfahren abgeschafft und eine Abgeltungssteuer von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) eingeführt werden.

- Im Rahmen dieser Abgeltungssteuer werden zukünftig auch Gewinne aus dem Verkauf von nach dem 31.12.2008 erworbenen **Anteilen an Kapitalgesellschaften** (Aktien!) – unabhängig von der Beteiligungshöhe – als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst.
- Bei Immobilien bleibt die Spekulationsfrist mit 10 Jahren unverändert.
- Für andere Wirtschaftsgüter verbleibt es bei **einem Jahr** Spekulationsfrist. Dient der jeweilige Gegenstand allerdings der **Einkunftserzielung**, so verlängert sich die Spekulationsfrist auf **10 Jahre**. Sparer-Freibetrag und Werbungskosten-Pauschbetrag werden für private Anleger zu einem **Sparer-Pauschbetrag** i. H. v. 801 EUR vereinheitlicht. Der Abzug der **tatsächlichen Werbungskosten** wird ausdrücklich **ausgeschlossen**.

7. Geldwerte Vorteile aus Aktienoptionen regelmäßig tarifbegünstigt

Kernproblem

Vorteile aus einem für Dienstleistungen gewährten Aktienoptionsprogramm führen in dem Jahr zu einem Lohnzufluss, in dem das Optionsrecht ausgeübt wird. Dabei errechnet sich der Vorteil aus der Differenz zwischen dem üblichen Endpreis der Aktien am Verschaffungstag und den diesbezüglichen Aufwendungen des Arbeitnehmers. Wegen der „Zusammenballung von Einkünften“ liegt eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit vor. Ob die Ausübung des Optionsrechts in verschiedenen Veranlagungszeiträumen eine mögliche Tarifiermäßigung (nach heutigem Recht nach der sog. Fünftelregelung) verhindert, hat der BFH jetzt entschieden.

Bisherige Rechtslage

Aktienoptionsrechte werden regelmäßig nicht gewährt, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Leistungen abzugelten, sondern um eine zusätzliche besondere Erfolgsmotivation für die Zukunft zu bewirken. Dementsprechend stellen sie als Anreizlohn im Regelfall eine Vergütung für die Laufzeit der Option bis zu ihrer Erfüllung dar und vergüten eine mehrjährige Tätigkeit, wenn die tatsächliche Laufzeit mehr als 12 Monate beträgt und der Arbeitnehmer in dieser Zeit auch bei seinem Arbeitgeber beschäftigt ist. Deshalb ist der geldwerte Vorteil (ungeachtet der Endbesteuerung im Zuflussjahr) anteilig den Jahren der Laufzeit zuzuordnen. Das kann dazu führen, dass bspw. solche Vorteilsanteile, die auf Zeiten einer Steuerfreistellung nach dem DBA entfallen, von der Besteuerung freizustellen und ggf. nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu erfassen sind. Diese typischerweise mit einer Aktienoption verfolgte Zielsetzung tritt lediglich in solchen Fällen in den Hintergrund, in denen die Umstände des Einzelfalles ergeben, dass konkrete Arbeitserfolge der Vergangenheit zusätzlich honoriert werden sollten. Trotz der vorgenannten Grundsätze hatte das FG München die Tarifiermäßigung verwehrt, weil das Optionsrecht in insgesamt drei verschiedenen Veranlagungszeiträumen ausgeübt wurde.

Entscheidung

Eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit entfällt nach Auffassung des BFH nicht, wenn Aktienoptionen wiederholt eingeräumt werden. Vielmehr stellen bei entsprechender Laufzeit die Vorteile aus jeder dieser Optionen eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar. Insbesondere seien solche Vorteile nicht mit Tantiemезahlungen vergleichbar. Der Anwendung der Tarifiermäßigung bei mehrjähriger Laufzeit stehe auch nicht entgegen, dass die jeweils eingeräumte Option nicht in vollem Umfang einheitlich ausgeübt wird.

Konsequenz

Bei Aktienoptionen kann erst nach deren Ausübung festgestellt werden, ob und in welcher Höhe geldwerte Vorteile entstehen. Dies hat zur Folge, dass bei unterschiedlichen Ausübungszeitpunkten der Vorteil je Option erheblich schwanken kann, was auf Umständen beruht, die der Optionsberechtigte selbst in aller Regel nicht maßgebend beeinflussen kann. Deshalb ist es auch nach Auffassung des BFH nicht geboten, den Gedanken der Zweckverfehlung, wenn außerordentliche Einkünfte entgegen ihrem Charakter auf mehrere Jahre verteilt werden, auf Aktienoptionen zu übertragen.

8. Fremd-Geschäftsführer als sozialversicherungsfrei Beschäftigte

Einführung

Bei Geschäftsführern, die nicht am Stammkapital der GmbH beteiligt sind, also Fremdgeschäftsführern,

liegt nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts grundsätzlich ein abhängiges und damit sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis vor. Nur ausnahmsweise können bei Geschäftsführern, die am Stammkapital der GmbH nicht beteiligt sind, die Verhältnisse so liegen, dass ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis zu verneinen ist. So können in Fällen einer Familien-GmbH oder in Gesellschaften, in denen familienhafte Bindungen zu Mehrheitsgesellschaftern bestehen, die Verhältnisse durchaus dafür sprechen, dass für einen Geschäftsführer ohne Kapitalbindung kein abhängiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt. Umstritten ist, ob dieses ebenfalls gilt, wenn ein Geschäftsführer auf andere Weise beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen hat.

Entscheidung

Ein Bankkaufmann und Betriebswirt war direkt nach Studienende Geschäftsführer einer Wirtschaftsberatungs- und Controlling GmbH geworden. Er besaß keine Anteile an der GmbH. Die im Arbeitsvertrag getroffenen Regelungen sprachen für eine abhängige Tätigkeit. Aus diesen Gründen stufte ihn die Krankenkasse als sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmer ein. Die hiergegen gerichtete Klage war in zweiter Instanz erfolgreich. Das LSG Hessen erachtete besondere Umstände für gegeben, die trotz fehlender Gesellschaftereigenschaft für eine selbstständige Tätigkeit sprechen. So sei der Geschäftsführer zwar rein formal dem Direktionsrecht der Gesellschafter unterworfen gewesen. Faktisch habe er aber weder in organisatorischer oder finanzieller noch in administrativer Hinsicht einem Weisungsrecht unterlegen. Auch ohne Stammkapital habe er maßgeblichen Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens genommen und es nach seinem Gutdünken geführt. Im Bereich Anlagenberatung habe er darüber hinaus als einziger über das notwendige Fachwissen verfügt und sei daher auch allein zuständig gewesen. Aufgrund seines beherrschenden tatsächlichen Einflusses auf das Unternehmen habe seine Tätigkeit als selbstständige und mithin sozialversicherungsfreie zu gelten.

Konsequenz

Bei Fremdgeschäftsführern kann in ganz besonderen Einzelfällen aufgrund des herrschenden tatsächlichen Einflusses auf die Geschicke des Unternehmens eine nicht sozialversicherungspflichtige Tätigkeit vorliegen. Der Regelfall ist dies jedoch nicht.

9. Firmierung als „gGmbH“ unzulässig

Einführung

Es entspricht gängiger Praxis, dass als gemeinnützig anerkannte „Gesellschaften mit beschränkter Haftung“ entweder als „gGmbH“ in das Handelsregister eingetragen sind und / oder – auch aus Imagegründen – als „gGmbH“ im Geschäftsverkehr firmieren.

Entscheidung

Das OLG München hat jetzt entschieden, dass die Abkürzung „gGmbH“ kein zulässiger gesellschaftsrechtlicher Rechtsformzusatz ist. Dabei hat das Gericht betont, dass hieran weder die große Verbreitung dieser Abkürzung in Fachliteratur und Medien noch der Umstand etwas zu ändern vermag, dass der Zusatz „gGmbH“ bereits in zahlreichen Fällen in das Handelsregister eingetragen wurde. Den erweiterten Zusatz „gGmbH“ und damit die Aufnahme des frei wählbaren Gesellschaftszwecks („ausschließliche und unmittelbare Verfolgung gemeinnütziger Zwecke“, § 51 S. 1 AO) in den Firmenzusatz der „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ sehe § 4 GmbHG schlicht nicht vor. Das Gesetz erfordere alternativ zu den voll ausgeschriebenen Langversionen des jeweiligen Zusatzes eine „allgemein verständliche Abkürzung [eben] dieser Bezeichnung“. Weil die Bezeichnung „gGmbH“ einen mit Rücksicht auf die maßgebliche Langfassung nicht herleitbaren zusätzlichen Buchstaben enthält, sei sie geeignet, über geschäftliche Verhältnisse irrezuführen, welche für die angesprochenen Verkehrskreise wesentlich sind (Ersichtlichkeit der Gesellschaftsverhältnisse; Offenlegung der Haftungsverhältnisse). Es hat also den Anschein, als handele es sich bei der „gGmbH“ um eine irgendwie besondere GmbH. Dem durchschnittlich verständigen Bürger bleibt verborgen, für was die der GmbH vorangestellte Abkürzung „g“ eigentlich steht. Es liegt ein Dauerverstoß gegen den Grundsatz der Firmenwahrheit vor.

Konsequenz

Ist die Gesellschaft bereits als „gGmbH“ eingetragen, so lässt dies deren Wirksamkeit unberührt. Gleichwohl kann das jeweils zuständige Registergericht dagegen vorgehen. Ferner können Dritte Ansprüche aus § 37 Abs. 2 HGB; §§ 823 Abs. 1, 826 BGB, dem MarkenG sowie UWG geltend machen. Wer

zutreffend als „gemeinnützige GmbH“ im Handelsregister eingetragen ist, darf im Geschäftsverkehr nicht verkürzt als „gGmbH“ firmieren.

10. Wegfall der Sozialversicherungsfreiheit ist kein personenbedingter Kündigungsgrund

Kernfrage/Rechtslage

Neben betriebs- und verhaltensbedingten Gründen können auch in der Person des Arbeitnehmers liegende Gründe eine Kündigung des Arbeitsverhältnisses rechtfertigen. Personenbedingte Kündigungsgründe liegen dann vor, wenn der Arbeitnehmer die erforderliche Eignung und Fähigkeiten (nicht) mehr besitzt, um zukünftig die geschuldete Arbeitsleistung ganz oder teilweise zu erbringen. Ausschlaggebend für eine personenbedingte Kündigung ist also stets der Wegfall oder die nachhaltig nachteilige Änderung einer Eigenschaft, die der Arbeitnehmer in seiner Person besitzt und die für das konkrete Arbeitsverhältnis maßgeblich geworden ist (= Eignungskriterium des Arbeitnehmers für den Arbeitsplatz). „Klassische“ personenbedingte Kündigungsgründe sind beispielsweise Krankheit (ausnahmsweise), der Entzug der Fahrerlaubnis bei einem Kraftfahrer oder der Wegfall der Aufenthaltserlaubnis.

Entscheidung

Das Bundesarbeitsgericht hatte über die Klage eines „ewigen Studenten“ zu entscheiden, der über 13 Jahre hinweg als studentische Aushilfe beschäftigt war. Damit war er sozialversicherungsfrei beim Arbeitgeber beschäftigt. Der Arbeitsvertrag des Klägers sah außer der ausdrücklichen Erwähnung seiner Tätigkeit als studentische Aushilfe vor, dass das Arbeitsverhältnis in dem Monat enden solle, in dem der Kläger exmatrikuliert würde. Als die zuständigen Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger sich darauf verständigten, dass nur noch Studenten mit einer Studiendauer von bis zu 25 Fachsemestern sozialversicherungsfrei beschäftigt werden könnten, kündigte der Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis mit dem Hinweis darauf, dass der Arbeitsvertrag als auflösende Bedingung die Sozialversicherungsfreiheit des Klägers vorsehe. Das Gericht verwarf diese Auffassung, gab dem Kläger Recht und stellte fest, dass die Sozialversicherungsfreiheit oder eben (nachträgliche) Sozialversicherungspflicht kein notwendiges Eignungsmerkmal für die geschuldete Arbeitsleistung sei.

Konsequenz

Nach der Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts dürften grundsätzlich Änderungen in gesetzlichen Rahmenbedingungen, die Auswirkungen auf die Eigenschaft des Arbeitnehmers haben, keinen Kündigungsgrund darstellen. Ein mit der vorbesprochenen Entscheidung vergleichbarer Sachverhalt könnte beispielsweise dann eintreten, wenn der Gesetzgeber die Rahmenbedingungen der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse ändern würde. Hier ist gegebenenfalls die Möglichkeit einer betriebsbedingten Kündigung zu prüfen. Bei sonstigen auf den Wegfall „klassischer“ Eigenschaften beim Arbeitnehmer gegründeten Kündigungen wird regelmäßig zu überprüfen sein, ob nicht auch eine verhaltensbedingte Kündigung in Frage kommt. In jedem Fall müssen mildere Mittel, beispielsweise eine Versetzung, vor Ausspruch der Kündigung geprüft werden.