

## **Mandanteninformationen des Monats April 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. Keine Generalermächtigung zum Weiterleiten von Kundendaten aufgrund von AGB
2. Anspruch auf Kindergeld trotz Vollzeiterwerbstätigkeit des Kindes
3. Bewirtungskosten als Werbungskosten bei Arbeitnehmern
4. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht für zusammenlebende Eltern
5. Grunderwerbsteuer: Steuersatz-Falle!
6. Pendlerpauschale ab 2007 verfassungswidrig?
7. Aufklärungspflichten einer Bank bei telefonischer Order von Aktien
8. Kaufpreisaufteilung auf Einzelwirtschaftsgüter bei gemischter Schenkung
9. Verkauf von Dauer- und Jahreskarten
10. Vorsteuerabzug aus Photovoltaikanlagen

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. Unternehmenssteuerreform 2008
2. Ermäßigter Umsatzsteuersatz des Zweckbetriebes
3. Generelle Vertragsstrafe von zwei Monaten für Verstoß gegen Wettbewerbsverbot unangemessen
4. Unterlassungsanspruch schon bei einer unerwünschten Werbe-E-Mail
5. Buch- und Belegnachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen
6. Steuersatz für Software
7. Fahrtenbuch, Privatfahrten und Abzug der Vorsteuer
8. Aufrechnung von Vorsteuer im Insolvenzverfahren
9. Überbrückungskredite bei Insolvenzreife
10. Arbeitnehmereigenschaft von Telefoninterviewern und Telefonisten
11. Auflösung der Ansparrücklage bei Betriebsveräußerung/-aufgabe kann begünstigt sein
12. Kein Vorsteuerabzug für Golfplatzbau
13. Gemeinnützigkeit und Auslandsförderung

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

1. Zur Überschuldungsprüfung im Rahmen der Insolvenzverschleppungshaftung des Geschäftsführers

2. Endung der Unternehmensbezeichnung auf „AG“ zulässig
3. Rückstellung für Patronatserklärung
4. Jubiläumsrückstellung auch ohne unwiderrufliche Zusage
5. Domain-Name ist nicht abnutzbar
6. Zuschläge für Nacharbeit an nicht beherrschenden Gesellschafter als vGA
7. GmbH & Co. KG: keine wirksame Kapitalaufbringung in der Komplementär-GmbH bei Rückfluss der Stammeinlage als Darlehen an die KG
8. Auch eine englische Limited muss IHK-Beiträge leisten
9. Digitale Betriebsprüfung durch Finanzgerichte eingeschränkt
10. Aktivierung des vorhandenen Körperschaftsteuerguthabens zum 31. Dezember 2006
11. Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte
12. Prüfung von elektronischen Rechnungen

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

## 1. **Keine Generalermächtigung zum Weiterleiten von Kundendaten aufgrund von AGB**

### **Einführung**

In der bisherigen Praxis wurden Kundendaten allein aufgrund einer generellen Einwilligung in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen eines Vertrages an die Schufa Holding AG weitergeleitet. Unklar war, ob dieses zulässig ist. Mitteilungen wie Mahnungen, Kündigungen oder Mahnbescheide (sog. Negativmerkmale) können für den Kunden zu erheblichen Nachteilen führen.

### **Entscheidung**

Im Streitfall hatte der Leasinggeber persönliche Daten des Leasingnehmers an die Schufa gemeldet, nachdem zwischen den Vertragsparteien nach Kündigung des Leasingvertrages über die Höhe der Restforderung von 697,00 EUR Streit entstanden war. Hiergegen richtete sich die Klage des Leasingnehmers. Das OLG Düsseldorf hat den Leasinggeber verurteilt, die der Schufa übermittelten Daten des Leasingnehmers zu widerrufen. Entsprechend dem Widerruf wird die Schufa die Daten löschen. Der Weitergabe von Daten allein aufgrund einer formularmäßig erklärten Einwilligung zu dem Datentransfer hat eine nach einer gesetzlichen Regelung (§ 28 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 BDSG) gebotene Interessenabwägung voranzugehen. Im konkreten Fall verwiesen die Formularbedingungen zwar auf eine solche Interessenabwägung. Die gebotene Abwägung zwischen den schutzwürdigen Belangen des Leasingnehmers einerseits und den berechtigten Interessen des Leasinggebers bzw. der Schufa und der Allgemeinheit an der Kenntniserlangung von Daten zur Zahlungsfähigkeit und Zahlungswilligkeit andererseits war aber gänzlich unterblieben. Sie wäre in diesem Fall unter den besonderen Umständen des Einzelfalls im Übrigen zu Gunsten des Leasingnehmers ausgegangen.

### **Konsequenz**

Vor der Weitergabe von Kundendaten an die Schufa hat entweder eine Interessenabwägung im Einzelfall stattzufinden oder es ist das konkrete Einverständnis des Kunden zur Weitergabe seiner Daten einzuholen.

## 2. **Anspruch auf Kindergeld trotz Vollzeiterwerbstätigkeit des Kindes**

### **Kernproblem**

Ein Kind im Sinne des EStG wird u. a. beim Kindergeldberechtigten berücksichtigt, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird, sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten befindet oder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann. Zudem darf das Kind lediglich Einkünfte und Bezüge von zurzeit 7.680 EUR im Kalenderjahr erzielen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die Eltern in den o. g. Fällen typischerweise durch Unterhaltsleistungen für ihre Kinder in ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beeinträchtigt sind. Übt das Kind eine Vollzeitberufstätigkeit aus, kann es aber in der Regel seinen existenznotwendigen Bedarf selbst decken. Liegt eine (vorübergehende) Vollzeitberufstätigkeit vor, stellt sich die Frage, ob wegen der zeitanteiligen (monatlichen) Prüfung der Voraussetzungen eine Förderung für solche Monate sofort entfällt oder die erzielten Einkünfte lediglich in die jahresbezogene Einkommensgrenze eingehen.

### **Bisherige Rechtsprechung**

Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH ist ein Kind, auch wenn die steuerlichen Voraussetzungen im Übrigen vorliegen, in den Monaten einer Vollzeitberufstätigkeit nicht als Kind zu berücksichtigen. Der BFH begründete seine Auffassung bisher damit, dass es in diesen Monaten typischerweise an einer verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Eltern fehle, die eine Entlastung durch Kindergeld rechtfertige.

### **Entscheidung**

Der BFH hat seine Rechtsprechung geändert. Die vom Gesetzeswortlaut abweichende Auslegung, dass Kinder für die Dauer einer Vollzeitberufstätigkeit nicht zu berücksichtigen seien, dürfe nicht dazu führen, dass das Existenzminimum des Kindes bezogen auf das Kalenderjahr beim Kindergeldberechtigten nicht entsprechend den verfassungsrechtlichen Vorgaben durch das Kindergeld oder den Kinderfreibetrag von der Einkommensteuer freigestellt werde. Den Eltern stehe daher das Kindergeld unabhängig davon zu, ob es sich bei der Berufstätigkeit des Kindes um eine Vollzeitberufstätigkeit handele. Voraussetzung sei lediglich, dass die gesamten Einkünfte und Bezüge des Kindes in dem Zeitraum, in dem die gesetzlichen Voraussetzungen für die Berücksichtigung als Kind vorliegen, den Jahresgrenzbetrag nicht überschreiten.

### **Konsequenz**

Die bisherige Rechtsprechung wirkte sich zugunsten des Kindergeldberechtigten aus, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Einkünfte aus der Vollzeitberufstätigkeit über dem Jahresgrenzbetrag von 7.680 EUR lagen. Das Kindergeld entfiel dann nämlich nicht für das gesamte Kalenderjahr, sondern nur für die Monate der Vollzeitberufstätigkeit. Für die übrigen Monate blieb der Anspruch auf Kindergeld erhalten, weil in diesem Zeitraum die Einkünfte und Bezüge den anteiligen Jahresgrenzbetrag nicht überstiegen. Dagegen war die Nichtberücksichtigung als Kind in den Monaten einer Vollzeitberufstätigkeit nachteilig für den Kindergeldberechtigten, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Einkünfte aus der Vollzeitberufstätigkeit den Jahresgrenzbetrag nicht überschritten. Denn dann entfiel der Anspruch auf Kindergeld für die Monate der Vollzeitberufstätigkeit, obwohl an sich die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld vorlagen.

## **3. Bewirtungskosten als Werbungskosten bei Arbeitnehmern**

### **Kernproblem**

Bewirtungsaufwendungen werden bei den meisten Steuerpflichtigen den Aufwendungen der privaten Lebensführung zugerechnet, auch wenn die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen entsprechende Anforderungen mit sich bringt. Das gilt auch dann, wenn die Bewirtung zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt. Daher sind Bewirtungsaufwendungen regelmäßig nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

### **Entscheidung**

Bewirtungskosten können nach einer neuen Entscheidung des BFH aus dem Januar 2007 dann Werbungskosten sein, wenn der Arbeitgeber in seinen Betriebsräumen als Gastgeber auftritt und maßgeblichen Einfluss auf die Gästeliste hat. Im Entscheidungsfall hatte eine Bewirtung aus Anlass der Verabschiedung in den Ruhestand nach Ansicht des BFH ganz überwiegend beruflichen Charakter. Sie stellte ungeachtet des persönlichen Lebensereignisses in erster Linie den letzten Akt im aktiven Dienst dar.

### **Konsequenz**

Die vom Arbeitnehmer im Entscheidungsfall anteilig selbst getragenen Bewirtungskosten waren Werbungskosten, weil der Arbeitgeber als Gastgeber auftrat, die Gästeliste festlegte und es sich bei den Gästen um Arbeitnehmer des Dienstherrn sowie um weitere geladene Gäste, insbesondere aus dem Bereich der Geschäftspartner, handelte. Persönliche Beziehungen des Klägers zu den Gästen spielten keine Rolle. Zudem diente die Veranstaltung der Kontaktpflege zwischen den eingeladenen Geschäftspartnern und dem Arbeitgeber. Die Feier fand in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers statt und Organisation sowie Ablauf der Veranstaltung waren durch den Arbeitgeber im Einzelnen vorgegeben. Die Veranstaltung hatte daher keinen privaten, sondern rein dienstlichen Charakter, so der BFH.

### **Praxishinweis**

Nicht entschieden hat der BFH die Frage einer möglichen Kürzung der Bewirtungskosten um 30 % und hat diesbezüglich die Sache zur erneuten Prüfung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

## **4. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nicht für zusammenlebende Eltern**

### **Kernproblem**

Alleinerziehende haben gegenüber anderen Erziehenden regelmäßig höhere Lebensführungskosten, weil sie einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern führen. Dafür erhalten sie seit 2004 einen Entlastungsbetrag von jährlich 1.308 EUR, der einen Teil der Einkünfte steuerfrei stellt (früher Haushaltsfreibetrag). Ausgeschlossen von der Begünstigung sind nichteheliche, aber eheähnliche Lebensgemeinschaften, eingetragene Lebenspartnerschaften, Wohngemeinschaften sowie zusammenlebende Eltern.

### **Rechtslage**

Den Entlastungsbetrag erhalten nur alleinstehende Steuerpflichtige. Gemeint sind z. B. nicht zusammenlebende unverheiratete Eltern, dauernd getrennt lebenden Eheleute, verwitwete Elternteile, die nur zusammen mit ihren Kindern leben. Erforderlich ist, dass mindestens ein Kind im Haushalt des Alleinerziehenden gemeldet ist. Nur Vater oder Mutter allein mit ihrem Kind bilden eine begünstigte Haushaltsgemeinschaft, schädlich ist bereits ein mit zum Haushalt gehörender Lebenspartner.

### **Entscheidung**

Ein zusammenlebendes und verheiratetes Elternpaar klagte wegen Diskriminierung und Verletzung seiner Grundrechte auf Erhalt der Begünstigung. Der BFH entschied jedoch im Oktober 2006, dass die Nichtbegünstigung zusammenlebender und verheirateter Eltern ausgeschlossen und auch nicht verfassungswidrig sei. Denn die Kläger sind keine alleinstehenden Eltern im Sinne der geltenden Begünstigungsvorschrift.

### **Konsequenz**

Für alle zusammenlebenden Eltern bleibt es bei der Berücksichtigung des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs eines Kindes durch den Kinderfreibetrag, den Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf sowie den Freibetrag für erwerbs-, ausbildungs- oder krankheitsbedingte Kinderbetreuungskosten.

### **Praxishinweis**

Der BFH hat in seinem Urteil eingeräumt, dass sich auch zusammenlebende Eltern in einer Situation befinden können, in der das Kind wegen besonderer Umstände nur von einem Ehegatten betreut und erzogen werden kann. Insoweit hat das Gericht Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Begünstigungsvorschrift, musste dies bisher aber nicht klären.

Derzeit sind Eltern auch dann von der Begünstigung ausgeschlossen, wenn die Haushaltsgemeinschaft mit dem Ehegatten nur in einem Teil des Jahres fehlt und sie derweil tatsächlich allein stehen. Beispiele hierfür sind: die Unterbringung eines Ehegatten in einem Krankenhaus oder einer Haftanstalt, die doppelte Haushaltsführung aus beruflichem Anlass oder der Auslandsaufenthalts des anderen Elternteils.

## **5. Grunderwerbsteuer: Steuersatz-Falle!**

### **Einführung**

Beim Kauf einer Immobilie oder eines Grundstücks fällt im Regelfall Grunderwerbsteuer an. Besteuert

werden Erwerbsvorgänge an inländischen Grundstücken sowie andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründen (z. B. Erbbaurechte).

#### **Steuersatz bis 1.9.2006**

Die Grunderwerbsteuer beträgt seit 1.1.1997 bundeseinheitlich 3,5 % der Besteuerungsgrundlage. Die Steuer wird innerhalb eines Monats nach Zustellung des Bescheids fällig. Veräußerer und Erwerber schulden im Regelfall die Steuer als Gesamtschuldner.

#### **Steuersatz seit 1.9.2006**

Mit dem bundeseinheitlichen Steuersatz ist es nun vorbei. Durch die im Zuge der Föderalismusreform durchgeführte Grundgesetzänderung vom 28.8.2006 dürfen die Bundesländer seit 1.9.2006 den Grunderwerbsteuersatz selbst bestimmen. Von diesem neuen Recht hat das Bundesland Berlin zum 1.1.2007 bereits Gebrauch gemacht und den Grunderwerbsteuersatz auf 4,5 % erhöht.

#### **Konsequenz**

Aufgrund der bislang fehlenden Anpassung des bundeseinheitlichen Grunderwerbsteuergesetzes (Stand: 14.3.2007) muss vor Vertragsabschluss beim Kauf einer Immobilie oder eines Grundstücks im Inland oder eines grundstücksähnlichen Rechts genau recherchiert werden, welcher Grunderwerbsteuersatz im jeweiligen Bundesland gültig ist.

#### **Praxishinweis**

Der Notar sollte anlässlich der Anfertigung des Kaufvertrags den Grunderwerbsteuersatz des jeweiligen Bundeslandes recherchieren. Käufer sollten z. B. noch intensiver als bisher darauf achten, Zubehör oder Inventar eines Gebäudes, z. B. Wohnungsinventar, gewerbliches Inventar, Waren, Maschinen, Einbauküchen usw., aus dem Kaufpreis herauszurechnen und separat im Kaufvertrag auszuweisen, denn dann fällt darauf keine Grunderwerbsteuer an.

### **6. Pendlerpauschale ab 2007 verfassungswidrig?**

#### **Kernproblem**

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können ab 2007 erst ab dem 21. Kilometer „wie“ Werbungskosten abgezogen werden. Dadurch kommt rechnerisch für die tatsächlich gefahrenen Kilometer ein Kostensatz zur Anwendung, der nicht mehr den entstehenden Aufwand widerspiegelt, dem sich die meisten Pendler kaum entziehen können.

#### **Entscheidung**

Das Niedersächsische Finanzgericht hält die Kürzung der Pendlerpauschale ab 2007 für verfassungswidrig. Die Neuregelung verstoße insbesondere gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes und damit gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Daher erfolgte am 27.2.2007 durch den 8. Senat des Gerichts eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung. Der 7. Senat beschloss am 2.3.2007 sogar, dass das Finanzamt auf der Lohnsteuerkarte 2007 einen Freibetrag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vom 1. Kilometer an eintragen muss.

#### **Praxishinweis**

Steuerzahler, die von der Kürzung der Pendlerpauschale betroffen sind und denen das Finanzamt die Eintragung der vollen Pendlerpauschale auf der Lohnsteuerkarte 2007 vewehrt, können dagegen Rechtsmittel einlegen. Es bleibt abzuwarten, ob auch andere Gerichte dem Niedersächsischen FG folgen und dem Steuerpflichtigen auch im Wege des vorläufigen Rechtsschutz helfen werden. Je nach dem Fortgang der Rechtsentwicklung wird man jedenfalls im Rahmen der Einkommensteuererklärung entsprechend reagieren können.

### **7. Aufklärungspflichten einer Bank bei telefonischer Order von Aktien**

#### **Einführung**

Nach den Vorgaben des Gesetzes sind Banken verpflichtet, ihre Kunden vor dem Erwerb von Wertpapieren über die damit verbundenen Risiken aufzuklären. Hierzu wird in der Praxis ein Kundenbogen über die Anlageberatung angefertigt. Aufgrund des so erstellten Kundenprofils wird der Kunde abhängig von seinen Erfahrungen oder Kenntnissen in den angestrebten Wertpapiergeschäften sowie seinen Zielvor-

stellungen in eine bestimmte Risikoklasse eingestuft. Bislang war unklar, welche Aufklärungspflichten eine Bank bei einem anschließenden telefonischen Erwerb von Aktien treffen.

### **Entscheidung**

Im Streitfall war der Kunde allgemein über die mit dem Erwerb von Aktien verbundenen Risiken aufgeklärt worden. Hierbei wurde er von dem Bankmitarbeiter als risikobewusst eingestuft. In der Folgezeit orderte der Kunde telefonisch über die Wertpapierabteilung der Bank mehrfach höchst spekulative Aktien einer Gesellschaft, deren Aktienkurs starken Schwankungen unterlag. Bei der letzten Order hatte die Aktie der Gesellschaft bereits mehr als 90 % ihres bisherigen Wertes verloren. Nachdem der Börsenkurs der Aktien weiter fiel, hat der Kunde die Bank auf Zahlung seiner gesamten Investitionskosten in Anspruch genommen. Die Klage blieb erfolglos. Das Gericht ist der Auffassung, die Bank habe keine sie gegenüber dem Kunden treffenden Pflicht verletzt. Eine weitergehende Aufklärung des Kunden durch die Bank war nicht geboten. Zwar sei die Bank, wenn für sie offensichtlich ist, dass die von dem Kunden über sie getätigte Anlage von seinen zuvor erklärten Zielvorstellungen deutlich abweicht, verpflichtet, ihn über die damit verbundenen Risiken aufzuklären, auch wenn er lediglich telefonisch eine Kauforder erteilt, ohne eine Beratung zu verlangen. In diesem Fall war jedoch für den die Kauforder entgegennehmenden Kundenberater eine solche offensichtliche, erkennbare Abweichung von dem im Kundenbogen festgehaltenen Anlageziel des Kunden nicht gegeben. Denn der Kunde hatte zuvor schon bei der Bank selbstständig höchst spekulative Aktien gekauft und wieder verkauft.

### **Konsequenz**

Jedenfalls dann, wenn für eine Bank offensichtlich ist, dass die von dem Kunden beabsichtigte Anlage von seinen zuvor erklärten Zielvorstellungen deutlich abweicht, ist sie verpflichtet, ihn über die damit verbundenen Risiken aufzuklären, auch wenn er lediglich telefonisch eine Kauforder erteilt, ohne eine Beratung zu verlangen.

## **8. Kaufpreisaufteilung auf Einzelwirtschaftsgüter bei gemischter Schenkung**

### **Einführung**

Häufig werden bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Wirtschaftsgüter teilentgeltlich übertragen. Man spricht dann von einer gemischten Schenkung. Auch in diesen Fällen ist die Frage der Kaufpreisaufteilung auf einzelne Wirtschaftsgüter von erheblicher steuerlicher Bedeutung, richtet sich doch hiernach einerseits, ob und in welchem Umfang vom Erwerber Abschreibungen vorgenommen werden können. Andererseits ist sie maßgebend für die Ermittlung eines eventuellen Veräußerungsgewinns.

### **Die Verwaltungsanweisung**

Werden mehrere Wirtschaftsgüter im Rahmen einer gemischten Schenkung übertragen, ist eine von den Vertragsparteien vorgenommene Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter für die Besteuerung maßgeblich, wenn die Zuordnung nach außen hin erkennbar ist. Dies gilt nicht, wenn die Aufteilung einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten darstellt und es somit zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Wirtschaftsgüter kommt. Haben die Vertragsparteien keine Kaufpreisaufteilung vorgenommen oder ist die Kaufpreisaufteilung aus den vorgenannten Gründen vom Finanzamt nicht anerkannt worden, ist sie nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter vorzunehmen.

Problematisch können wegen der unterschiedlichen steuerlichen Konsequenzen die Fälle sein, in denen neben einem Betrieb auch einzelne Wirtschaftsgüter des Privatvermögens übertragen werden. Hier erkennt die Finanzverwaltung eine Kaufpreisaufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter bis zur Höhe des jeweiligen Verkehrswertes an.

### **Konsequenz**

Nach der ergangenen Verwaltungsanweisung ist nunmehr nicht nur in Fällen der Veräußerung zwischen fremden Dritten, sondern auch bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge grundsätzlich der Kaufpreisaufteilung der Vertragsparteien zu folgen. Die Grenze der Vertragsfreiheit endet freilich beim Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten.

## 9. Verkauf von Dauer- und Jahreskarten

### Kernproblem

Dauer- und Jahreskarten berechtigen zum Besuch mehrerer Veranstaltungen. Umsatzsteuerlich stellt sich die Frage, wann die durch die Dauer- bzw. Jahreskarten verkörperte Leistung „Verschaffung der Eintrittsberechtigung“ erbracht ist. Während diese Frage aufgrund der Istbesteuerung der Einnahmen aus dem Kartenverkauf in der Regel von untergeordneter Bedeutung ist, ergeben sich jedoch aus der Erhöhung der Umsatzsteuer zum 1.1.2007 Abgrenzungsprobleme, wenn die Dauer- und Jahreskarten über den Jahreswechsel Gültigkeit besitzen (z. B. Karten für eine Fußballsaison).

### Neue Verwaltungsmitteilung

Die OFD Koblenz stellt in einer aktuellen Verfügung die Sichtweise der Finanzverwaltung dar. Die Abgabe von Dauer- und Jahreskarten wird als Dauerleistung qualifiziert, die grundsätzlich erst mit Ablauf des gesamten Berechtigungszeitraums erbracht ist (z. B. Saisonende). Teilleistungen werden bei Dauer- und Jahreskarten nur dann angenommen, wenn:

- diese zum Einlass bei einer feststehenden Anzahl von Veranstaltungen berechtigen (z. B. 34 Spiele der 1. Fußball-Bundesliga, nicht hingegen Jahreskarte eines Zoos) und
- das auf die jeweilige Veranstaltung entfallende Entgelt durch eine gesonderte Entgeltvereinbarung festgelegt wurde.

### Konsequenz

Liegen die genannten Voraussetzungen für die Annahme von Teilleistungen nicht vor, sind Dauer- und Jahreskarten, die in 2006 noch zu einem Steuersatz von 16 % verkauft wurden und über den 1.1.2007 hinaus Gültigkeit besitzen auf der Basis von 19 % nach zu versteuern. Eine Nachbesteuerung konnte nur verhindert werden, wenn vor dem 1.1.2007 ein kürzerer Abrechnungszeitraum (bis 31.12.2006) oder eine Teilrechnung bis zum 31.12.2006 erteilt wurde. Später getroffene Entgeltvereinbarungen werden nicht rückwirkend anerkannt, sondern erst ab dem Zeitpunkt ihres Ergehens.

## 10. Vorsteuerabzug aus Photovoltaikanlagen

### Einführung

Die Finanzverwaltung lässt den Vorsteuerabzug aus der Errichtung einer Photovoltaikanlage durch einen bisher nicht unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen bisher nur zu, wenn die Anlage so ausgerichtet ist, dass dauerhaft ein Stromüberschuss erzeugt und gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Dient die Photovoltaikanlage überwiegend der Deckung des eigenen Strombedarfs, soll keine unternehmerische Tätigkeit des Betreibers vorliegen. Ein Vorsteuerabzug kommt dann nicht in Betracht.

### Fall

Dem FG Münster lag ein Fall vor, in dem der Betreiber einer Photovoltaikanlage 1/3 des erzeugten Stroms im eigenen Haushalt verbrauchte und den restlichen Strom in das allgemeine Stromnetz einspeiste. Besonderheit in diesem Fall war, dass der Betreiber über einen weiteren Zähler Strom für seinen privaten Haushalt vom örtlichen Energieversorger bezog, der den von ihm eingespeisten Strom deutlich überstieg. Saldiert betrachtet, hätte er daher keinen dauerhaften Stromüberschuss erzielt. Strittig war, ob dem Betreiber der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage zustand (zu 2/3).

### Urteil

Das FG Münster lässt den Vorsteuerabzug zu. Es ist der Auffassung, dass der Verkauf von Solarstrom auch dann eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, wenn die Anlage weniger Strom produziert als der Betreiber in seinem privaten Haushalt verbraucht. Entscheidend ist alleine, in welchem Umfang der mit der Anlage produzierte Strom verkauft wird. Ein Stromverkauf von jährlich ca. 750 bis 2.300 EUR steht der Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht entgegen. Ferner muss die Anlage ihrer Konzeption nach auf einen nachhaltigen Stromverbrauch hin angelegt sein.

### Konsequenz

Unabhängig davon, ob die dargestellte Auffassung der Finanzverwaltung zutreffend ist, kann der Vorsteuerabzug, dem Urteil folgend, auch in den Fällen erreicht werden, in denen im Saldo kein Stromüberschuss entsteht. Hierzu muss lediglich erreicht werden, dass der produzierte Strom ins allgemeine Stromnetz eingespeist wird, während der Strombezug für den eigenen Verbrauch hiervon separat erfolgt.

Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Kosten des bezogenen Stroms, je nach Anbieter, die Vergütung für den erzeugten Strom nach dem EEG (Erneuerbare-Energien-Gesetz) übersteigen kann.

## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Unternehmenssteuerreform 2008

Das Bundeskabinett hat am 14.3.2007 den Entwurf des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 gebilligt.

Geplante Maßnahmen

- Senkung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 25 % auf 15 % sowie gleichzeitige Senkung der Messzahl für die Berechnung der Gewerbesteuer auf 3,5 %, so dass einschließlich Solidaritätszuschlag eine steuerliche Gesamtbelastung von 29,83 % erreicht wird;
- Tarifvergünstigung für thesaurierte Gewinne von Personenunternehmen;
- Verbesserte Regelung des § 7g EStG (Investitionsabzugsbetrag für kleine und mittlere Unternehmen);
- Erhöhung des Faktors zur Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG von 1,8 auf 3,8;
- Einführung einer „modifizierten Zinsschranke“ mit dem Ziel, einen im Verhältnis zu den geltend gemachten Finanzierungsaufwendungen angemessenen Gewinn zu versteuern; Gewährung einer Freigrenze in Höhe von 1 Mio. EUR;
- Hinzurechnung in Höhe von 25 % aller Zinsen und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags; Gewährung eines Freibetrags in Höhe von 100 000 EUR;
- Wegfall des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe;
- Änderungen bei der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter; Streichung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter;
- Einschränkungen von Gestaltungen bei der Wertpapierleihe;
- Ersetzung der sog. „Mantelkaufregelung“ des § 8 Abs. 4 KStG durch eine effektivere Vorschrift, die den Wegfall des Verlustabzugs bei der Körperschaftsteuer regelt;
- Gesetzliche Maßnahmen betreffend die zutreffende Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes insbesondere im Hinblick auf Funktionsverlagerungen.
- Einführung einer Abgeltungssteuer auf Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne ab dem 1.1.2009.

Das Gesetzgebungsverfahren soll jetzt zügig vorangetrieben werden. Die 1. Lesung im Bundestag ist für den 29.3.2007 vorgesehen, die Anhörung im Finanzausschuss soll am 7.5.2007 erfolgen. Die 2. und 3. Lesung sind für den 14.6. 2007 der 2. Durchgang im Bundesrat ist für den 6.7.2007 geplant.

### 2. Ermäßigter Umsatzsteuersatz des Zweckbetriebes

#### **Kernproblem**

Durch das Jahressteuergesetz 2007 ist die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Zweckbetrieben eingeschränkt worden. Das Vorliegen eines Zweckbetriebes nach der Abgabenordnung führt nun nicht mehr zwingend zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Umsatzsteuer. Aufgrund von Unklarheiten hat die Finanzverwaltung ein klärendes Schreiben veröffentlicht.

#### **Ausführungen der Finanzverwaltung**

Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist es nunmehr erforderlich, dass auch die ausgeführten Leistungen von ihrer tatsächlichen Ausgestaltung her und in ihrer Gesamtrichtung dazu bestimmt sind, die satzungsmäßigen Zwecke selbst zu verwirklichen. Die Finanzverwaltung nimmt insoweit eine Dreiteilung vor:

1. Auf Zweckbetriebe, die nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen, ist der ermäßigte Steuersatz uneingeschränkt anwendbar. Hierzu zählen z. B. sämtliche Zweckbetriebe nach § 65 AO.
2. Die im Schreiben aufgelisteten Katalog-Zweckbetriebe unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, weil mit ihnen die steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar verwirklicht werden.
3. Sonstige Leistungen unterliegen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen durch die Ausführung von dem Wettbewerb unterliegenden Umsätzen dient. Eine Erzielung von zusätzlichen Einnahmen liegt vor, wenn der Zweckbetrieb sich zu mehr als 50 % aus derartigen Einnahmen finanziert.

#### **Konsequenz**

Das BMF-Schreiben führt aufgrund seiner zahlreichen Beispiele zu einer weitergehenden Rechtssicherheit. Gleichzeitig macht es deutlich, dass die Gesetzesänderung ihre Ziele nicht erreicht hat. Vom Grundsatz her – bis auf wenige Ausnahmen – ändert sich durch die Neuregelung eigentlich nichts.

#### **4. Generelle Vertragsstrafe von zwei Monaten für Verstoß gegen Wettbewerbsverbot unangemessen**

##### **Einführung**

Arbeitsverträge enthalten häufig ein mit einer Vertragsstrafe abgesichertes Wettbewerbsverbot. Kommt es zu einer Verwirkung der Vertragsstrafe, wird regelmäßig die Wirksamkeit der Vereinbarung in Frage gestellt.

##### **Entscheidung**

Ein Arbeitnehmer war für den Arbeitgeber seit 2001 im Außendienst tätig. Der Arbeitsvertrag sah ein Wettbewerbsverbot sowie für jeden Fall der Zuwiderhandlung eine Vertragsstrafe in Höhe von zwei durchschnittlichen Brutto-Monatseinkommen vor. Mit dem Ziel, sich in der gleichen Branche selbständig zu machen, kündigte der Arbeitnehmer das Arbeitsverhältnis Mitte 2005. Daraufhin wurde der Arbeitnehmer von der Arbeitsleistung freigestellt. In dieser Zeit kam es zu einem Verstoß gegen das Wettbewerbsverbot. Der Arbeitgeber verlangte die Zahlung der vorgesehenen Vertragsstrafe. Die Vereinbarung hielt der Überprüfung durch das Landesarbeitsgericht nicht stand. Die Vertragsstrafenabrede im Formulararbeitsvertrag der Parteien ist unwirksam. Für die Verwirkung einer Vertragsstrafe im Jahr 2005 gelten die Regelungen des BGB in der Fassung der Schuldrechtsreform 2002. Die Neuregelung gilt auch für Verträge, die vor dem 1.1.2002 geschlossen wurden, allerdings tritt sie für diese erst ab dem 1.1.2003 in Kraft (Art. 229 § 5 EGBGB). Nach der neuen Rechtsprechung des BAG sind Vertragsstrafenabreden in formularmäßigen Arbeitsverträgen zwar nicht bereits nach einer gesetzlichen Regelung (§ 309 Nr. 6 BGB) grundsätzlich unwirksam. In diesem Fall verstößt die Vertragsstrafenabrede jedoch gegen eine andere gesetzliche Vorschrift (§ 307 Abs. 1 S. 1 BGB), weil sie den Arbeitnehmer wegen der unangemessenen Höhe der Vertragsstrafe benachteiligt. Grundsätzlich anzuerkennen ist zwar das Interesse des Arbeitgebers, sich gegen Wettbewerbsverstöße seiner Arbeitnehmer durch Androhung einer Vertragsstrafe wirksam zu schützen, denn durch solche Wettbewerbsverstöße können dem Arbeitgeber erhebliche Schäden zugefügt werden. Nicht mehr vertretbar ist aber eine Regelung, die für jeden Fall der Zuwiderhandlung gegen das Wettbewerbsverbot eine Vertragsstrafe in Höhe von zwei Monatseinkommen festlegt.

##### **Konsequenz**

Bei Vertragsstrafenklauseln zur Absicherung eines Wettbewerbsverbots in formularmäßigen Arbeitsverträgen ist die Wirksamkeit vom Einzelfall abhängig. Eine Vertragsstrafe für jeden Fall der Zuwiderhandlung in Höhe von zwei durchschnittlichen Brutto-Monatseinkommen verstößt gegen eine gesetzliche Regelung (§ 307 Abs. 1 S. 1 BGB) und ist deshalb unwirksam.

#### **5. Unterlassungsanspruch schon bei einer unerwünschten Werbe-E-Mail**

##### **Einführung**

Täglich gehen eine Vielzahl unerwünschter Werbe-E-Mails zu. Den Unternehmen entstehen mit der Sichtung und Löschung dieser E-Mails Kosten. Zwar sehen manche E-Mails ausdrücklich die Möglichkeit vor, dass sich der Empfänger aus der Verteilerliste löschen kann. Allerdings müssen Empfänger häufig gerichtliche Hilfe in Anspruch nehmen, um künftig keine Werbenachrichten mehr zu erhalten. In diesem

Zusammenhang war bislang unklar, ob bereits die Zusendung einer einzigen Werbe-E-Mail einen Unterlassungsanspruch begründet.

### **Entscheidung**

Ein Rechtsanwalt erhielt über die von ihm geschäftlich genutzte E-Mail-Adresse eine E-Mail, in der der Absender für die von ihm vertriebene Vordrucksoftware für Rechtsanwälte warb. Zwischen den Parteien bestanden keine geschäftlichen Beziehungen. Der Rechtsanwalt nahm den Absender der E-Mail auf Unterlassung von E-Mail-Werbung in Anspruch. Das Landgericht hat den Absender der E-Mail antragsgemäß durch einstweilige Verfügung zur Unterlassung verpflichtet und die einstweilige Verfügung auf den Widerspruch des Absenders durch Urteil bestätigt. Die Berufung wurde vom Kammergericht als unzulässig zurückgewiesen, da der Wert des Beschwerdegegenstandes 600 EUR nicht übersteigt. Die Berufung wäre auch in der Sache erfolglos gewesen. Dem Rechtsanwalt steht ein Unterlassungsanspruch aus gesetzlichen Regelungen zu. Die Zusendung von E-Mail-Werbung stellt einen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht bzw. in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb dar, wobei bereits die Zusendung einer einzigen Werbe-E-Mail einen rechtswidrigen Eingriff darstellt.

### **Konsequenz**

E-Mail-Werbung darf nur an bestehende Kunden gerichtet werden. Nichtkunden sind aus der Verteilerliste zu löschen. Die Zusendung von Werbe-E-Mails an Adressaten, mit denen noch keine geschäftliche Beziehung besteht, ist unzulässig. Bereits die Zusendung einer einzigen Werbe-E-Mail stellte einen rechtswidrigen Eingriff in das allgemeine Persönlichkeitsrecht bzw. in den eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetrieb dar.

## **6. Buch- und Belegnachweis innergemeinschaftlicher Lieferungen**

### **Einführung**

Die Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung setzt u. a. voraus, dass

- der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert und
- der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und
- der Erwerb des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften unterliegt.

Kann der Lieferant diese Voraussetzungen nicht nachweisen, wird die Lieferung im Inland steuerpflichtig. Häufig gibt es Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, ob die erforderlichen Buch- und Belegnachweise erbracht wurden.

### **Fall**

Ein Gebrauchtwagenhändler hatte für 11 Kfz innergemeinschaftliche Lieferungen erklärt, in denen der Abnehmer die Kfz abgeholt hatte. Die Finanzverwaltung unterwarf die Umsätze der Umsatzsteuer, zum einen auf Grund unzureichender Nachweise und zum anderen mit der Begründung, dass es sich bei dem Abholer um ein Scheinunternehmen handele.

### **Urteil**

Der BFH weist darauf hin, dass zunächst Voraussetzung für eine Steuerbefreiung sei, dass die Lieferungen nicht der Differenzbesteuerung unterlägen und dass der Buchnachweis erbracht sei. Anschließend befasst sich der BFH im Wesentlichen mit der Frage, ob der notwendige Belegnachweis erbracht ist.

Der BFH bestätigte dabei seine eigene Rechtsprechung, wonach es für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung entscheidend ist, dass eine solche Lieferung grundsätzlich in Spanien der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Auf die tatsächliche Versteuerung durch den Abholer kommt es nicht an. Auch lässt sich nach Auffassung des BFH nicht allein aus der nicht ordnungsgemäßen Erfüllung von Steuerpflichten auf das Vorliegen eines Scheinunternehmens schließen. Für die Erbringung des Belegnachweises sieht der BFH es u. a. als ausreichend an, wenn der Abholer durch eigenhändige Unterschrift bestätigt, das Kfz ins übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern und der Lieferant sich jeweils eine Kopie des Ausweises des Abholers zu seinen Akten nimmt. Einer konkreten Angabe des Mitgliedsstaats, in den das Kfz befördert wird bedarf es nicht, sofern sich dieser aus der Rechnungsanschrift ergibt. Der Belegnachweis ist hingegen nicht erbracht, wenn lediglich formularmäßige Bestätigungen vorliegen, das

Kfz ins übrige Gemeinschaftsgebiet bringen zu wollen (z. B. auf dem Rechnungsvordruck), aber die unterschriebene Bestätigung des Abholers fehlt.

### **Konsequenz**

Um die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen sicher zu stellen ist darauf zu achten, dass sowohl der Beleg- als auch der Buchnachweis entsprechend der §§ 17a bis 17c UStDV erbracht werden.

## **7. Steuersatz für Software**

### **Einführung**

Der Vertrieb von Standard-Software stellt eine Lieferung im Sinne des UStG dar, die dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegt. Wird hingegen Individual-Software vertrieben, handelt es sich um eine sonstige Leistung. Mit dem Vertrieb von Individual-Software werden regelmäßig auch Urheberrechte übertragen. Die Übertragung von Urheberrechten unterliegt für sich genommen dem ermäßigten Steuersatz (7 %). Nach Ansicht des BFH unterliegt der Vertrieb von Individual-Software nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Übertragung der Verwertungsrechte im Vordergrund steht. Stellen die Urheberrechte lediglich eine unselbständige Nebenleistung im Rahmen der Überlassung der Individual-Software dar, kommt der allgemeine Steuersatz zur Anwendung. Insbesondere für Unternehmen, die nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Banken und Versicherungen), ist die Differenzierung von Bedeutung.

### **Neue Verwaltungsmitteilung**

Hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob die Übertragung der Verwertungsrechte leistungsbestimmend ist, differenziert die OFD Hannover 3 Fälle:

1. Wird die Individual-Software an den typischen Anwender überlassen, kommt der allgemeine Steuersatz zum Ansatz. Der typische Anwender zeichnet sich dadurch aus, dass für ihn die Programminhalte leistungsbestimmend sind und er kein separates Entgelt für das Verwertungsrecht entrichtet.
2. Aus einer Auftragsvergabe zur ausschließlichen Verwertung durch Veräußerung bzw. Lizenzvergabe schließt die OFD, dass die Hauptleistung in der Einräumung des urheberrechtlich geschützten Verwertungsrechts liegt. Voraussetzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist jedoch, dass die beabsichtigte Nutzung der Individual-Software sowohl dem vertraglich Vereinbarten als auch der tatsächlichen späteren Nutzung entspricht.
3. In Fällen, die zwischen den Fallgestaltungen zu 1. und 2. liegen, wird wie folgt differenziert:
  - Enthält der Werkvertrag kein separates Entgelt für die Einräumung des Verwertungsrechts, unterliegt die gesamte Leistung dem allgemeinen Steuersatz.
  - Wird ein separates Entgelt vereinbart, so liegen zwei selbständige Hauptleistungen vor, wovon nur das Entgelt für die Einräumung des Verwertungsrechts mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert wird.

### **Konsequenz**

Allein der Umstand, dass der Erwerber die Individual-Software tatsächlich nicht als Anwender, sondern zum Zwecke der Verwertung nutzt, reicht für den Ansatz des ermäßigten Steuersatzes nicht aus. Vielmehr muss Wert darauf gelegt werden, dass schon in den Vertragsunterlagen die spätere tatsächliche Nutzung dokumentiert wird; in Mischfällen unter zusätzlicher Trennung der Entgelte.

## **4. Fahrtenbuch, Privatfahrten und Abzug der Vorsteuer**

### **Einführung**

Während es zu Anforderungen an ein Fahrtenbuch aus ertragsteuerlicher Sicht und den Folgen aus deren Nicht-Beachtung zahlreiche Rechtsprechung gibt, sind Urteile zur umsatzsteuerlichen Betrachtungsweise rar. U. a. liegt dies an der weit verbreiteten Auffassung, ertragsteuerliche Wertungen auch im Umsatzsteuerrecht unreflektiert übernehmen zu können. Dass dies falsch ist, wurde in jüngster Zeit auch der Finanzverwaltung aufgezeigt, nachdem sich alle von ihr initiierten Vorsteuerabzugsverbote, die auf ertragsteuerlichen Abzugsverboten fußten, als Verstoß gegen die 6. EG-Richtlinie herausstellten.

### **Urteil**

Das Thüringer FG hat nun zur Führung eines Fahrtenbuchs aus umsatzsteuerlicher Sicht zu interessanten Teilaspekten Stellung bezogen.

Nach Ansicht des FG ist auch für umsatzsteuerliche Zwecke entscheidend, dass das Fahrtenbuch den Anforderungen entspricht, die im Ertragsteuerrecht gestellt werden. Im zu beurteilenden Fall wollte ein Unternehmer mittels Fahrtenbuch nachweisen, dass sein betriebliches Kfz (Jaguar) maximal zu 5 % privat genutzt wurde. Hierdurch sollte verhindert werden, dass der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Kfz nicht – wie im Jahre 2002 zulässig – um 50 % gekürzt wurde. Das Vorhaben scheiterte an den Unzulänglichkeiten des Fahrtenbuches.

Entgegen der ertragsteuerlichen Wertung, dass grundsätzlich nicht eindeutig aufteilbare Fahrten der privaten Nutzung zuzuordnen sind, lässt das FG für Zwecke des Vorsteuerabzugs grundsätzlich eine Aufteilung zu. Sofern private Handlungen während einer betrieblichen Fahrt lediglich beiläufig mitbesorgt werden (z. B. Brötchenkauf während einer betrieblichen Fahrt), ist die Fahrt sogar vollständig unternehmerisch veranlasst, der entsprechende Vorsteuerabzug wird nicht gekürzt.

### **Konsequenz**

Auch umsatzsteuerlich ist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zwingende Voraussetzung, um einer gegebenenfalls nachteiligen Pauschalierung (z. B. 1 %-Methode) zu entgehen. Soweit der private Anteil der Fahrten ermittelt wird, ist zu beachten, dass ertragsteuerlich zu einem Abzugsverbot führende Fahrten nicht zwingend ein Vorsteuerabzugsverbot nach sich ziehen. Neben den im Urteil angesprochenen gemischt veranlassten Fahrten gilt dies z. B. auch für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

## **5. Aufrechnung von Vorsteuer im Insolvenzverfahren**

### **Einführung**

Häufig versucht die Finanzverwaltung im Rahmen von Insolvenzverfahren eigene Forderungen mit sich ergebenden Vorsteuervergütungsansprüchen aufzurechnen. Umstritten war insbesondere, inwieweit eine Aufrechnung gegen einen Vorsteuervergütungsanspruch möglich ist, der sich aus Vorsteuerbeträgen zusammensetzt, die sowohl vor als auch nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet worden sind.

### **Urteil**

Der BFH lässt eine Aufrechnung nur zu, soweit der Vorsteuervergütungsanspruch sich aus Vorsteuerbeträgen zusammensetzt, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründet sind. Das Finanzamt hat dies sicher zu stellen, indem die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens begründeten Vorsteuerabzugsbeträge vorrangig mit der Umsatzsteuer des betreffenden Voranmeldungszeitraums verrechnet werden. Nur soweit dann noch ein Vergütungsanspruch verbleibt, der auf Unternehmerleistungen zurückzuführen ist, die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht wurden (= Begründung des Vorsteuerabzugs, z. B. Rechnung des vorläufigen Insolvenzverwalters), kann eine Aufrechnung erfolgen.

### **Konsequenz**

Der BFH bestätigt seine erst in jüngster Zeit geänderte Rechtsprechung. Die vom BFH geforderte Verrechnungsmethode wird von der Fachpresse nicht geteilt. Aus Sicht des Insolvenzverwalters ist das Urteil jedoch zu begrüßen, da es die Möglichkeit des Finanzamtes zur Aufrechnung minimiert.

## **6. Überbrückungskredite bei Insolvenzreife**

### **Kernproblem**

Kurzfristige Überbrückungskredite des Gesellschafters an seine insolvenzgefährdete GmbH sind nach der Rechtsprechung des BGH keine eigenkapitalersetzenden Darlehen, wenn die begründete Aussicht besteht, dass die Gesellschaft den Kredit in der vorgesehenen kurzen Zeitspanne tatsächlich wieder zurückzahlt. Bislang war fraglich, wie lange die Zeitspanne zwischen Kreditgewährung und Rückzahlung sein durfte, damit noch von einem „kurzfristigen“ Überbrückungskredit im Sinne der BGH-Rechtsprechung ausgegangen werden konnte. Der BGH hat dies jetzt unter Rückgriff auf die Drei-Wochen-Frist des § 64 Abs. 1 GmbHG klargestellt.

### **Sachverhalt**

Die Bank hatte der nunmehr insolventen GmbH einen kurzfristigen Kredit gewährt. Mit dem Kredit sollte die Zeit überbrückt werden, bis die Alleingesellschafterin der GmbH ein Grundstück verkauft und den Erlös der GmbH als Gesellschafterdarlehen zur Verfügung gestellt hat. Für den Überbrückungskredit war

eine Bürgschaft gestellt worden. Nach dem Verkauf des Grundstücks wurde aus dem Erlös der Kredit zurückgezahlt und der Bürge wurde aus seiner Bürgschaft entlassen. Allerdings hatte sich der Grundstücksverkauf verzögert, so dass zwischen Gewährung des Kredits und seiner Rückzahlung rd. sechs Monate lagen.

### **Entscheidung**

Zwar unterliegen nach der Rechtsprechung des BGH kurzfristig rückzahlbare Überbrückungskredite eines Gesellschafters (entsprechendes gilt für eigenkapitalersetzende Bürgschaften) nicht uneingeschränkt dem Eigenkapitalersatzrecht. Der BGH hat nunmehr jedoch festgestellt, dass die zeitliche Grenze für einen solchen Überbrückungskredit in Anlehnung an § 64 Abs. 1 GmbHG längstens drei Wochen beträgt.

### **Konsequenz**

Eine Gesellschafterhilfe – etwa als Kredit oder als Bürgschaft – darf bei Insolvenzreife maximal für drei Wochen gewährt werden. Bei längerer Laufzeit findet die Rechtsprechung zu den kurzfristigen Überbrückungskrediten keine Anwendung und die Gesellschafterhilfe unterliegt in vollem Umfang dem Eigenkapitalersatzrecht.

## **7. Arbeitnehmereigenschaft von Telefoninterviewern und Telefonisten**

### **Kernproblem**

Nicht selten wird zur Vermeidung von Sozialversicherungsbeiträgen der Versuch gestartet, eine typische Arbeitnehmertätigkeit in eine „freie Mitarbeit“ umzuwandeln. Unabhängig von den arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Risiken ergeben sich für den Arbeitgeber solcher Falltypen auch steuerliche Haftungsfolgen hinsichtlich der einzubehaltenden Steuerabzugsbeträge und des Solidaritätszuschlags. Mit dieser Problematik hat sich erneut das FG Köln beschäftigen dürfen, und zwar in zwei unterschiedlichen Verfahren. Zum einen ging es um die Telefonistin eines Telefonsex-Unternehmens, zum anderen um Telefoninterviewer eines Marktforschungsunternehmens.

### **Bisherige Rechtslage**

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Abgrenzung „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“ zu beurteilen. Die für und gegen eine Selbständigkeit sprechenden Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden. Dabei erlangen insbesondere die folgenden Merkmale Bedeutung:

- Persönliche Abhängigkeit
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit
- Feste Arbeitszeiten
- Ausübung der Tätigkeit gleich bleibend an einem bestimmten Ort
- Feste Bezüge
- Urlaubsanspruch
- Anspruch auf sonstige Sozialleistungen
- Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall
- Überstundenvergütung
- Zeitlicher Umfang der Dienstleistungen
- Unselbständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit
- Kein Unternehmerrisiko
- Keine Unternehmerinitiative
- Kein Kapitaleinsatz
- Keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln
- Notwendigkeit der engen ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern
- Eingliederung in den Betrieb
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges
- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen eine Weisungsgebundenheit die Regel ist.

### **Entscheidung**

In beiden Fällen hat sich das FG Köln für eine nichtselbständige Tätigkeit entschieden. Obwohl die Tele-

fonistin weder Kranken- oder Urlaubsgeld noch sonstige Sozialleistungen erhielt, stützte der Senat seine Entscheidung insbesondere darauf, dass hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und Inhalt der Tätigkeit eine arbeitnehmertypische Weisungsgebundenheit vorlag, dagegen kein nennenswertes Unternehmerrisiko. Hieran fehlte es nach Auffassung des FG auch bei den Telefoninterviewern, weil diese keine eigenen Aufwendungen und nur moderate Verdienststeigerungen hatten. Zudem waren im Streitfall die Interviewer starr an den von der eingesetzten Software vorgegebenen Fragenkatalog gebunden und mussten sich über den Inhalt und Ablauf des Kernbereichs ihrer Tätigkeit keine Gedanken mehr machen.

### **Konsequenz**

Die Problematik ist nicht neu, sondern wird vielfach in der Praxis angetroffen, wenn auch zumeist (unabhängig vom Steuerrecht) im Rahmen von Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung. Neben den steuerlichen haftungsrechtlichen Folgen sind die sozialversicherungsrechtlichen Regelungen für Scheinselbständigkeit und arbeitnehmerähnliche Selbständige zu beachten. Eine Berufung auf die arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Behandlung kann im Steuerrecht praktisch hilfreich sein. Bei Divergenzen zur steuerrechtlichen Würdigung ist diese jedoch unmaßgeblich, wie der BFH meint. Ob im Fall einer möglichen Revision, die das FG im Fall der Telefoninterviewer wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen hat, neue Erkenntnisse gewonnen werden, bleibt abzuwarten.

## **8. Auflösung der Ansparrücklage bei Betriebsveräußerung/-aufgabe kann begünstigt sein**

### **Kernproblem**

Kleinere und mittlere Unternehmen können für die künftige Anschaffung oder Herstellung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter den im EStG bezeichneten Voraussetzungen eine den Gewinn mindernde Rücklage (sog. Ansparrücklage) in Höhe von bis zu 40 % (früher: 50 %) bilden. Diese Rücklage muss spätestens bis zum Ende des zweiten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend wieder aufgelöst werden. Hat der Unternehmer seinen Betrieb innerhalb dieses Zweijahres-Zeitraums veräußert oder aufgegeben, so ist schon allein aus diesen Gründen die Ansparrücklage zwingend aufzulösen. Finanzverwaltung und Steuerpflichtige streiten bereits seit Jahren darüber, ob die einkommensteuerliche Gewinnerhöhung dem letzten, der Regelbesteuerung unterliegenden laufenden Gewinn oder dem begünstigten (gewerbesteuerfreien) Veräußerungs- oder Aufgabegewinn zuzurechnen ist.

### **Bisherige Rechtslage**

Der BFH ist in mehreren Entscheidungen zu dem Ergebnis gekommen, dass ein begünstigter Gewinn vorliegt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Auflösung und Aufgabe/Veräußerung gegeben ist. Die Finanzverwaltung hat solche Entscheidungen mit einem Nichtanwendungserlass versehen und zudem die Finanzämter in einem eigenen BMF-Schreiben angewiesen, den Gewinn aus der Auflösung nicht zu begünstigen.

### **Entscheidung**

Die vom beigetretenen BMF erhobenen Einwendungen (u. a. missbräuchliche Fallgestaltungen oder der Hinweis, dass die Bildung der Rücklage zu Lasten des laufenden Gewinns erfolgt sei), vermochten den BFH nicht zu überzeugen, so dass dieser an seiner Auffassung festhielt. Für den BFH stellt die Auflösung der Rücklage wirtschaftlich betrachtet die Folge der Betriebsveräußerung oder Aufgabe und nicht des Ablaufs des letzten Rumpfgeschäftsjahres dar. Allerdings hat der BFH auch betont, dass der Unternehmer eine steuermindernde Ansparrücklage von vornherein erst gar nicht bilden darf, wenn er bereits im Zeitpunkt der Einreichung des entsprechenden Jahresabschlusses beim Finanzamt den Entschluss gefasst hatte, seinen Betrieb zu veräußern oder aufzugeben.

### **Konsequenz**

Der BFH hat für den Streitfall folgendes Prüfungsschema dargestellt: Zunächst ist zu prüfen, ob die Ansparrücklage überhaupt gebildet werden durfte. Dagegen könnte ein kurzer zeitlicher Abstand zwischen der Abgabe der Steuererklärung, in der die Rücklage erstmals geltend gemacht wurde, und dem Veräußerungs- oder Aufgabebeschluss sprechen. Im Fall der Veräußerung ist zu beachten, dass derart komplexe Veräußerungsvorgänge im Hinblick auf ihre gewichtigen und mannigfachen Wirkungen und Rechtsfolgen nicht nur steuerrechtlicher Art in aller Regel bereits längere Zeit vor dem endgültigen Vertragsabschluss geplant sowie sorgfältig beraten und vorbereitet werden. Sollte man hierbei zu dem Ergebnis ge-

langen, dass Rücklagen nicht gebildet werden durften, so wird des Weiteren zu untersuchen sein, ob der Bilanzierungsfehler nach den vom BFH in ständiger Rechtsprechung befürworteten Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs durch eine Berichtigung an der Fehlerquelle beseitigt werden kann. Sollte dies zu verneinen sein und darüber hinaus das Folgejahr mangels Änderbarkeit der Steuerfestsetzung auch keine Fehlerkorrektur zulassen, so ist der Bilanzierungsfehler durch eine Auflösung der streitigen Ansparrücklagen zu Gunsten des laufenden Gewinns in der letzten Bilanz des (Rumpf-)Wirtschaftsjahres zu beheben. Wurde die Rücklage hingegen zu Recht gebildet, so ist sie zu Gunsten des Veräußerungsgewinns aufzulösen.

## 9. **Kein Vorsteuerabzug für Golfplatzbau**

### **Kernproblem**

Mitgliedsbeiträge sind grundsätzlich nicht steuerbar. Als Konsequenz hieraus sind Vereine insoweit auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Nach einem Urteil des Europäischen Gerichtshof können Mitgliedsbeiträge jedoch umsatzsteuerbar sein. Fraglich ist dann jedoch, ob nicht auch der Vorsteuerabzug zu gewährt ist.

### **Sachverhalt**

Ein als gemeinnützig anerkannter Golfclub hat eine Golfanlage errichtet. Aus dem Bau beehrte er in 2001 Vorsteuern in Höhe von 300.000 DM. Seine Mitgliedsbeiträge sowie Unterrichtsvergütungen erklärte er konsequenterweise als umsatzsteuerpflichtige Umsätze. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug. Mangels Steuerbarkeit der Mitgliedsbeiträge und wegen der Steuerfreiheit der Einnahmen aus dem Golfunterricht komme ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht.

### **Entscheidung**

Das FG Rheinland-Pfalz folgte im Ergebnis der Auffassung des Finanzamtes. Zwar sind die Mitgliedsbeiträge als Entgelt für die Überlassung des Golfplatzes zur Ausübung des Golfsportes umsatzsteuerbar; dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH. Die deutsche Befreiungsnorm für sportliche Veranstaltungen ist aber richtlinienkonform so auszulegen, dass hierunter auch die Überlassung von Sportstätten fällt. Umsatzsteuerbare, aber umsatzsteuerfreie Mitgliedsbeiträge verhindern dann aber den beantragten Vorsteuerabzug.

### **Konsequenz**

Ob sich der BFH dem obigen Urteilstenor anschließt, bleibt abzuwarten. Revision ist jedenfalls bereits eingelegt worden. Der Ausgang dieses Verfahrens ist insofern interessant, als das FG entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BFH argumentiert.

## 10. **Gemeinnützigkeit und Auslandsförderung**

### **Kernproblem**

Körperschaften, die nach ihrer Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen, sind u. a. von der Körperschaftsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung erfordert die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland. Sind gemeinnützige Körperschaften in Deutschland lediglich beschränkt steuerpflichtig, da sie zwar inländische Einkünfte, aber weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland haben, wird diese steuerliche Begünstigung nicht gewährt. Fraglich ist, ob dies nach der Entscheidung des EuGH in Sachen Stauffer noch gerechtfertigt ist.

### **Sachverhalt**

Eine Stiftung italienischen Rechts mit Sitz in Italien verfolgt nach ihrer Satzung Ausbildungs- und Erziehungszwecke. Hierzu gewährt sie Studienbeihilfen an junge Schweizerinnen und Schweizer. Die Stiftung ist Eigentümerin eines Geschäftsgrundstücks in München. Die daraus erzielten Vermietungseinkünfte unterwarf das deutsche Finanzamt der Körperschaftsteuer; eine deutsche Stiftung hätte die Vermietungseinkünfte steuerfrei vereinnahmen können.

Der EuGH hat diese steuerliche Ungleichbehandlung gemeinnütziger inländischer und ausländischer Körperschaften mit Urteil vom 14.9.2006 für gemeinschaftswidrig erklärt.

### **Entscheidung**

Der BFH hat nun entschieden, dass im Hinblick auf obiges EuGH-Urteil die entsprechende Regelung in-

nerhalb der EU nicht anzuwenden ist. Einschränkend hat er aber ausgeführt, dass zur Inanspruchnahme der deutschen Steuerbefreiung die steuerliche Anerkennung als gemeinnützig nach dem ausländischen Recht nicht ausreicht. Die ausländische Körperschaft muss den deutschen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen entsprechen; dies hat das vorinstanzliche FG München nun noch festzustellen. Die ausländische Körperschaft muss zudem ihre gemeinnützigen Zwecke auch tatsächlich verfolgen. Eine solche Zweckverwirklichung liegt aber auch dann vor, wenn sie ihre Zwecke überwiegend im Ausland erfüllt.

### **Konsequenz**

Das Urteil des BFH ist die logische Konsequenz aus dem Stauffer-Urteil des EuGH. Für die Praxis bedeutsam ist die Tatsache, dass eine ausländische Körperschaft nur dann die deutschen Steuerbegünstigungen für Gemeinnützige in Anspruch nehmen kann, wenn sie auch nach deutschem Rechts als gemeinnützig anzuerkennen wäre.

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

### **1. Zur Überschuldungsprüfung im Rahmen der Insolvenzverschleppungshaftung des Geschäftsführers**

#### **Einführung**

Nach einer gesetzlichen Vorschrift (§ 64 Abs. 2 GmbHG) sind die Geschäftsführer der Gesellschaft zum Ersatz von Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung geleistet werden. Die Regelung bezweckt, das Vermögen der Gesellschaft in seinem Stand zur Zeit der Insolvenzreife zu erhalten, damit die Gesellschaft – soweit erforderlich – von diesem Stand aus abgewickelt werden kann. Der Begriff der Überschuldung ergibt sich aus dem Gesetz (§ 19 Abs. 2 InsO). Unklar war bislang, ob dabei grundsätzlich Fortsetzungswerte oder Liquidationswerte anzusetzen sind.

#### **Entscheidung**

Der Insolvenzverwalter einer Gesellschaft hat den Geschäftsführer wegen verbotener Zahlung nach Eintritt der Insolvenzreife der Gesellschaft auf Erstattung in Anspruch genommen. Das OLG hat angenommen, dass in diesem Fall die für die Anwendbarkeit der Haftung nach einer gesetzlichen Regelung (§ 64 Abs. 2 GmbHG) maßgebliche Krise eingetreten ist; dabei hat es nicht Fortführungswerte, sondern Zerschlagungswerte bei der Bemessung der Aktiva der Gesellschaft zugrunde gelegt. Mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde hat der Geschäftsführer dieses Vorgehen gerügt. Der BGH hat die Nichtzulassungsbeschwerde zurückgewiesen. Aus dem Aufbau der Vorschrift (§ 19 Abs. 2 InsO) folgt, dass die Überschuldungsprüfung nach Liquidationswerten in Satz 1 den Regelfall und die nach Fortführungswerten in Satz 2, der eine positive Fortbestehensprognose voraussetzt, den Ausnahmefall darstellt. Im Haftungsprozess wegen Insolvenzverschleppung hat die Geschäftsleitung daher die Umstände darzulegen und notfalls zu beweisen, aus denen sich eine günstige Prognose für den fraglichen Zeitraum ergibt. Aus dem Wortlaut dieser Norm folgt außerdem, dass eine günstige Fortführungsprognose sowohl den Fortführungswillen des Schuldners bzw. seiner Organe als auch die objektive – grundsätzlich aus einem aussagekräftigen Unternehmenskonzept (sog. Ertrags- und Finanzplan) herzuleitende – Überlebensfähigkeit des Unternehmens voraussetzt.

#### **Konsequenz**

Im Rahmen der Insolvenzverschleppungshaftung des Geschäftsführers ist die Überschuldungsprüfung nach Liquidationswerten der Regelfall. Die Geschäftsleitung hat im Haftungsprozess die Umstände darzulegen und zu beweisen, aus denen sich eine günstige Fortbestehensprognose ergibt. Dieses setzt den Fortführungswillen als auch die objektive Überlebensfähigkeit des Unternehmens voraus.

### **2. Endung der Unternehmensbezeichnung auf „AG“ zulässig**

#### **Rechtsslage**

Dem Verbot der Irreführung unterliegt als Wettbewerbshandlung auch der Firmengebrauch. Maßgeblich

für die ordnungsmäßige Firmierung sind die Unterscheidungskraft sowie die damit einhergehende Kennzeichnungsfunktion, die Ersichtlichkeit der Gesellschafts- und die Offenlegung der Haftungsverhältnisse. Einem dahingehenden Informationsbedürfnis tragen insbesondere der obligatorische Hinweis auf die gewählte Rechtsform und deren Haftungsverhältnisse, die dementsprechenden Pflichtangaben auf den Geschäftsbriefen und die Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister sowie deren Verlautbarung Rechnung. Das hierzu gehörige firmenrechtliche Irreführungsverbot des § 18 Abs. 2 HGB wurde liberalisiert und umfasst jetzt die gesamte Firma i. S. von § 17 Abs. 1 HGB. Danach bilden der Firmenkern und der Firmenzusatz eine rechtliche Einheit.

### **Entscheidung**

Das OLG Köln hat kürzlich entschieden, dass aufgrund einer in einem Wort durchgängig in Großbuchstaben geschriebenen, auf die Buchstaben „AG“ endenden Unternehmensbezeichnung nicht ohne weitere Anhaltspunkte angenommen werden kann, dass das Unternehmen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben wird. In dem entschiedenen Fall hatte sich die Firma W. I. S. gegen die Benutzung des Zeichens „WISAG“ gewehrt. Sie begründete dies unter anderem damit, der Verkehr werde aufgrund dieser Bezeichnung die Rechtsform einer AG annehmen und deshalb über die geschäftlichen Verhältnisse irreführt. Nach Auffassung des Gerichts sei nicht anzunehmen, dass der Verkehr aufgrund der Verwendung einer auf die Buchstaben „AG“ endenden Unternehmensbezeichnung auf eine Rechtsform des Unternehmens als Aktiengesellschaft schließe. Der Verkehr sei es inzwischen gewöhnt, mit einer großen Zahl von unterschiedlichen Rechtsformen und einer dementsprechend vielschichtigen Form von Unternehmensbezeichnungen konfrontiert zu werden.

## **3. Rückstellung für Patronatserklärung**

### **Einführung**

Befindet sich innerhalb eines Konzerns eine Gesellschaft in der Krise, gibt häufig die Muttergesellschaft zur Abwendung der Insolvenz eine Patronatserklärung ab. Handelt es sich um eine sog. harte Patronatserklärung, dann steht der Tochtergesellschaft ein durchsetzbarer Anspruch gegen die Muttergesellschaft auf Ausstattung mit der erforderlichen Liquidität zu. Für die Muttergesellschaft stellt sich die Frage, ob sie die Verpflichtungen in ihrer Bilanz lediglich als Haftungsverhältnis ausweisen oder hierfür bereits eine Verbindlichkeit bzw. Rückstellung passivieren muss.

### **Sachverhalt**

Eine Muttergesellschaft hatte gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, die aufgrund hoher Anlaufverluste überschuldet war, eine Patronatserklärung abgegeben. Die notwendige Liquidität hatte die Krisengesellschaft in Form von Darlehen von einer Schwestergesellschaft erhalten, die innerhalb des Konzerns als Finanzierungsstelle fungierte.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH ist eine Rückstellung erst zu bilden, wenn die Gefahr einer Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung ernsthaft droht. Dies haben die Richter im vorliegenden Fall verneint: Eine Inanspruchnahme hätte nur gedroht, wenn die Kredite der Krisengesellschaft gekündigt worden wären und die Muttergesellschaft daraufhin ihrer Ausstattungspflicht hätte nachkommen müssen. Da die Darlehen der Schwestergesellschaft jedoch eigenkapitalersetzenden Charakter hatten, durften diese zivilrechtlich nicht zurückgefordert werden. Gleichwohl hat der BFH den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen. Dort wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen sein, ob der finanzierenden Gesellschaft möglicherweise ein Ersatzanspruch gegen die gemeinsame Muttergesellschaft zustand und diese hierfür eine Verbindlichkeit passivieren musste.

### **Konsequenz**

Das Urteil lässt einige wichtige Fragen offen. So haben die Richter nicht entschieden, ab welchem Zeitpunkt eine Inanspruchnahme aus der Patronatserklärung im Regelfall als wahrscheinlich anzusehen und damit eine Rückstellung zu passivieren ist. Ferner ist noch nicht entschieden (Streitjahre waren 1990 bis 1994), ob die Aufwendungen der Muttergesellschaft in einem Kapitalgesellschaftskonzern unter die Abzugsbeschränkung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG fallen.

#### 4. Jubiläumsrückstellung auch ohne unwiderrufliche Zusage

##### **Einführung**

Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums beschäftigen seit vielen Jahren Gesetzgeber, Finanzgerichte und Finanzverwaltung. Nach § 5 Abs. 4 EStG ist Voraussetzung für die Rückstellungsbildung u. a., dass eine entsprechende Zusage schriftlich erteilt ist.

##### **Sachverhalt**

Im Streitfall bestand eine Betriebsvereinbarung zwischen Geschäftsführung und Betriebsrat, in der diverse Sonderleistungen beim Erreichen von Dienstjubiläen geregelt waren. In der Betriebsvereinbarung wurde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich „um jederzeit widerrufliche Leistungen (handelt), auf die kein Rechtsanspruch besteht“.

##### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass der Widerrufsvorbehalt in der Zusage der Rückstellungsbildung nicht entgegensteht. Die Richter leiten ihr Urteil aus der Entstehungsgeschichte der Gesetzesvorschrift ab. Danach war zunächst geplant, die Rückstellungsbildung nur bei einer rechtsverbindlichen und unwiderruflichen Zusage zuzulassen. Diese Regelung ist aber letztlich nicht Gesetz geworden.

##### **Konsequenz**

Seit vielen Jahren wird ein gesetzliches Verbot zur Passivierung von Jubiläumsrückstellungen in der Steuerbilanz diskutiert. Solange ein solches Verbot noch nicht ausgesprochen worden ist, ist das zitierte Urteil für den Bilanzierenden von Bedeutung, erlaubt es doch die Rückstellungsbildung auch dann, wenn sich der Arbeitgeber den Widerruf der Zuwendungen ausdrücklich vorbehalten hat. Allerdings ist zu beachten, dass trotz der ausdrücklich erklärten Freiwilligkeit die fortdauernde Gewährung derartiger Leistungen eine betriebliche Übung und damit einen Anspruch der Arbeitnehmer auf dauerhafte Leistungen begründen kann.

#### 5. Domain-Name ist nicht abnutzbar

##### **Einführung**

Ein professioneller Internet-Auftritt hat sich in den letzten Jahren zu einem wichtigen Werbeträger für viele Unternehmen entwickelt. Neben einer ansprechenden und benutzerfreundlichen Gestaltung spielt auch die schnelle Auffindbarkeit im World Wide Web eine Rolle. Die Internet-Adresse (Domain) sollte daher möglichst den Firmen- bzw. Markennamen enthalten. Ist die Wunsch-Domain bereits vergeben, besteht die Möglichkeit des käuflichen Erwerbs vom bisherigen Domain-Inhaber.

##### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass Aufwendungen für den Domain-Namen Anschaffungskosten für ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellen. Der Domain-Name sei selbstständig verkehrsfähig und bewertbar. Das gesetzliche Aktivierungsverbot für selbsterstellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens stehe dem nicht entgegen, da der Domain-Name nicht zusammen mit der Website ein einheitliches Wirtschaftsgut bilde. Ferner hat der BFH für den Regelfall eine planmäßige Abschreibung ausgeschlossen, da es sich um ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut handle.

##### **Konsequenz**

Der BFH hat die fehlende Abnutzbarkeit auch damit begründet, dass der Bekanntheitsgrad des Domain-Namens im vorliegenden Fall von werterhaltenden Maßnahmen und Zeitgeist unabhängig sei, weil er einen allgemein bekannten Fluss bzw. eine Region in Deutschland bezeichnet. Dies dürfte jedoch keineswegs der Regelfall sein. Der Fall, in dem der Name aus einem Schutzrecht, wie z. B. einer Marke, abgeleitet ist, ist damit ausdrücklich nicht entschieden. Hier kann daher auch weiterhin mit einer wirtschaftlichen Abnutzung des Domain-Namens argumentiert werden.

#### 6. Zuschläge für Nachtarbeit an nicht beherrschenden Gesellschafter als vGA

##### **Einführung**

Unternehmen können ihren Arbeitnehmern Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit im Rahmen der Höchstgrenzen des § 3b EStG steuerfrei zahlen. Im Grundsatz gilt diese Regelung auch für Gesellschafter, wenn sie gleichzeitig Arbeitnehmer „ihrer“ GmbH sind. Ist der Gesellschafter jedoch in

der Funktion des Geschäftsführers tätig, so begründet die Zahlung derartiger Zuschläge nach ständiger BFH-Rechtsprechung regelmäßig eine verdeckte Gewinnausschüttung, da dies mit der Tätigkeit und der finanziellen Ausstattung eines Geschäftsführers nicht vereinbar sei.

### **Sachverhalt**

Im Streitfall war eine kaufmännische Angestellte zu 20 % an der GmbH, für die sie tätig war, beteiligt. Neben einem Festgehalt und einer Tantieme erhielt sie Nacht- und Feiertagszuschläge, die als steuerfrei behandelt wurden.

### **Entscheidung**

Der BFH hat der Revision der Klägerin stattgegeben und die Sache zur Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen, weil noch nicht alle entscheidungserheblichen Feststellungen getroffen worden waren. Neben der Frage, ob für die Zahlung der Zuschläge überhaupt eine vertragliche Grundlage existierte, wird das Finanzgericht insbesondere eine Gesamtwürdigung der Tätigkeit der Klägerin vorzunehmen haben. Danach soll dann zu entscheiden sein, ob die Zahlung der Zuschläge fremdüblich gewesen ist.

### **Konsequenz**

Der BFH hat in seiner Entscheidung klargestellt, dass Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit nicht nur an Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch an Gesellschafter, die als leitende Angestellte tätig sind, steuerlich regelmäßig problematisch sind. Das gilt auch unabhängig davon, ob der Gesellschafter beherrschend oder nicht beherrschend beteiligt ist. Lediglich in den Fällen, in denen Zuschläge im Unternehmen auch an Personen in gleicher Funktion gezahlt werden, die nicht Gesellschafter sind (interner Fremdvergleich), kann der Nachweis der Fremdüblichkeit erbracht werden.

## **7. GmbH & Co. KG: keine wirksame Kapitalaufbringung in der Komplementär-GmbH bei Rückfluss der Stammeinlage als Darlehen an die KG**

### **Kernproblem**

Die in der Praxis häufig anzutreffende Gestaltung, dass das bei der Komplementär-GmbH als Stammeinlage geleistete Geld als Darlehen an die nahezu personengleiche GmbH & Co. KG weiter gereicht wird, begegnet erheblichen Bedenken. Es stellt sich die Frage, ob die Stammeinlage bei der GmbH wirksam geleistet wurde.

### **Sachverhalt**

B ist Alleingesellschafter einer GmbH. Diese ist die persönlich haftende Gesellschafterin einer GmbH & Co. KG, deren einziger Kommanditist ebenfalls B ist. B zahlte auf ein Konto der GmbH die von ihm übernommene Stammeinlage in Höhe von 25.000 EUR ein. Kurze Zeit später überwies die GmbH diesen Betrag als Darlehen an die GmbH & Co. KG. Der Insolvenzverwalter der GmbH verlangt nunmehr von B die (erneute) Einzahlung der Stammeinlage.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des OLG Hamm hat B die Stammeinlage bei der GmbH nicht wirksam erbracht. Es entspricht gefestigter Rechtsprechung, dass ein Hin- und Herzahlen des Einlagebetrags im geringen zeitlichen Abstand die Einlageschuld des GmbH-Gesellschafters nicht tilgt. Daran ändert sich auch nichts, wenn die Rückzahlung der Einlage als Darlehensgewährung deklariert wird. Von einem solchen Hin- und Herzahlen der Stammeinlage ist nach Auffassung des Gerichts auch im vorliegenden Fall auszugehen, weil der eingezahlte Betrag bereits drei Tage später als Darlehen an die GmbH & Co. KG überwiesen wurde. Zwar floss die Einlage nicht unmittelbar an den Gesellschafter zurück. Gesellschafter der GmbH & Co. KG war jedoch neben der GmbH als Komplementärin allein der B, der gleichzeitig Alleingesellschafter der GmbH war.

Das OLG Hamm stellt sich mit diesem Urteil ausdrücklich gegen die Entscheidung des OLG Thüringen vom 28.6.2006, wonach von dem grundsätzlichen Verbot des Hin- und Herzahlens im Verhältnis der GmbH & Co. KG zu ihrer Komplementär-GmbH eine Ausnahme zu machen sei. Das OLG Thüringen betrachtet die Komplementär-GmbH und die GmbH & Co. KG als „wirtschaftliche Einheit“, die es rechtfertige, die Finanzierung der KG durch die Stammeinlagen ihrer Komplementär-GmbH zu gestatten.

Dem hält das OLG Hamm entgegen, dass das wirtschaftlich nichts anderes sei als die Rückzahlung des Stammkapitals an den Gesellschafter, der es dann seinerseits der KG als Darlehen zur Verfügung stellt.

### **Konsequenz**

Zu der Frage der Einlagenerbringung bei der Komplementär-GmbH liegen nunmehr zwei divergierende OLG-Entscheidungen vor. Bis zu einer abschließenden Klärung der Rechtsfrage durch den BGH sollte davon abgesehen werden, die an die GmbH gezahlte Stammeinlage als Darlehen der GmbH & Co. KG zu überlassen. Andernfalls läuft der Gesellschafter der Komplementär-GmbH Gefahr, im Insolvenzfall die Stammeinlage erneut erbringen zu müssen.

## **8. Auch eine englische Limited muss IHK-Beiträge leisten**

### **Entscheidung**

Das Verwaltungsgericht Darmstadt hat entschieden, dass auch eine nach englischem Recht gegründete private Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer „Limited“, die eine Niederlassung in Deutschland unterhält, Pflichtmitglied der örtlichen Industrie- und Handelskammer ist und demzufolge auch der Beitragspflicht unterliegt.

Das Gericht stellt fest, dass die Pflichtmitgliedschaft in der IHK und die damit verbundene Beitragspflicht nicht gegen die europarechtliche Niederlassungsfreiheit verstößt, weil die Pflichtmitgliedschaft für die in einem Kammerbezirk ansässigen inländischen und ausländischen Gewerbetreibenden gleichermaßen gilt.

Die Beitragsbelastung sei so geringfügig, dass darin keine Erschwernis der Niederlassungsfreiheit zu sehen sei. Selbst wenn in der Pflichtmitgliedschaft und Beitragspflicht eine Erschwernis zu sehen wäre, würde diese durch Gründe des Allgemeinwohls (Wirtschaftsförderung unter Einbeziehung der Gewerbetreibenden) gerechtfertigt.

Die Limited konnte sich auch nicht auf § 3 Abs. 3 Satz 3 IHKG berufen, wonach Kammerangehörige, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, unter bestimmten Voraussetzungen von der Beitragspflicht befreit sind. Hierzu stellte das VG fest, dass sich die Limited mit ihrer hiesigen Betriebsstätte gemäß §§ 13d, 13e Handelsgesetzbuch (HGB) in das deutsche Handelsregister hätte eintragen lassen müssen. Aus diesem Verstoß gegen die Eintragungspflicht könne sie keine Vorteile in Bezug auf ihre Beitragspflicht herleiten.

## **9. Digitale Betriebsprüfung durch Finanzgerichte eingeschränkt**

### **Betriebsprüfungspraxis seit 1.1.2002**

Steuerliche Betriebsprüfungen werden seit 1.1.2002 wegen Änderung der Abgabenordnung (AO) zunehmend nach den „Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ durchgeführt.

### **Zugriffsformen**

Der Zugriff auf steuerrelevante Daten durch Betriebsprüfer erfolgt durch drei mögliche Zugriffsarten:

1. unmittelbarer Zugriff („Nur-Lese-Zugriff“, Lesen, Filtern und Sortieren der Daten durch Prüfer am EDV-System des Unternehmens),
2. mittelbarer Zugriff („Nur-Lese-Zugriff“, Auswertungen durch Steuerpflichtigen oder beauftragten Dritten) und
3. Datenträgerüberlassung (Überlassung steuerrelevanter Daten auf maschinell lesbarem Datenträger zur Auswertung mit IDEA-Software).

### **Rechtsprechung**

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat im Juni 2006 geurteilt, dass die digitale Auswertung von Kostenstellen durch Betriebsprüfer den gesetzlich geregelten Zugriffsrahmen überschreite, weil dieses Zahlenmaterial überwiegend der Unternehmensführung und -kontrolle diene und nicht dem Zugriffsrecht der Betriebsprüfung obliege. Ausnahme: die Kostenstellen sind für die steuerliche Bewertung von Bedeutung.

Das Finanzgericht Hamburg entschied im November 2006 für Überschussrechner (Freiberufler, Kleingewerbetreibende, usw.), das wegen fehlender entsprechender Anwendung die Anforderungen der GDPdU

nicht umfassend zum Tragen komme. Allenfalls komme eine Datenüberlassung im Rahmen der erleichterten Aufzeichnungspflichten in Betracht, z. B. nach UStG.

### **Konsequenz**

Eine partielle Vorlage von Kostenstellen durch das Unternehmen ist aufgrund der Rechtsprechung möglich und wichtig, gerade weil sich die Betriebsprüfung durch Kostenstellen eine schnellere Gegenkontrolle von vermuteten Falschbuchungen erhofft.

Überschussrechner sollten sich solange nicht auf ermessensfehlerhafte Anforderungen der Prüfer einlassen, bis der BFH die derzeit laufende Revision entschieden hat.

### **Praxishinweis**

Unternehmen sollten ihre Daten vor einer Außenprüfung unbedingt danach klassifizieren, ob sie tatsächlich steuerrelevant sind. Insbesondere im Kostenstellenbereich und bei Überschussrechtern ist eine restriktive Selektion denkbar. Hierbei hilft der Steuerberater, weil er Unternehmen und Rechtsprechung kennt.

## **4. Aktivierung des vorhandenen Körperschaftsteuerguthabens zum 31. Dezember 2006**

Der deutsche Gesetzgeber hat den verbindlichen Abbau bestehender Körperschaftsteuer-Guthaben eingeleitet. Waren diese nach bisherigem Recht nur bei Gewinnausschüttungen – in Form von Körperschaftsteuer-Minderungen – disponibel, so sind verbliebene Guthaben nunmehr in zehn gleichen Jahresraten – von 2008 bis 2017 – jeweils zum 30. September abzutragen und auszubezahlen. Der Auszahlungsanspruch ist dafür zum 31. Dezember 2006 in voller Höhe zu aktivieren.

### **Bilanzierung nach HGB**

Nach den Vorschriften des HGB ist der Anspruch als „sonstiger Vermögensgegenstand“ erfolgswirksam zu bilanzieren. Seine Bewertung hat - im Hinblick auf die Laufzeit und die Unverzinslichkeit der Forderung - zum Barwert zu erfolgen. Zur Diskontierung ist ein fristgemäßer risikofreier Zinssatz zu verwenden, wobei als Orientierungshilfe beispielsweise die Verzinsung von Bundesanleihen von gleicher Laufzeit dienen kann, die sich aktuell um 4 % bewegt.

Bei Ergebnisabführungsverträgen ist zu beachten, dass der aktivierte Gesamtbetrag in den an die Muttergesellschaft abzuführenden Gewinn einzubeziehen ist.

### **Bilanzierung nach IFRS**

Zum 31.12.2006 ist der gesamte Erstattungsanspruch ungeachtet seiner Langfristigkeit als assets for current tax (also nicht als deferred tax) zu erfassen.

Mangels direkter Korrespondenz mit einer Dividendenausschüttung finden die IAS 12.52 A f. keine Anwendung. Die Bewertung erfolgt zum Barwert. Für die Diskontierung gelten die gleichen Ausführungen wie zum HGB.

## **5. Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte**

### **Kernproblem**

Auf Antrag erteilt das Finanzamt eine verbindliche Auskunft darüber, wie es einen beschriebenen Sachverhalt steuerlich behandeln wird. Einen Antrag kann stellen, wer an der Auskunft wegen erheblicher steuerlicher Auswirkungen ein besonderes Interesse hat. Beurteilt werden nur noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Der Steuerpflichtige muss seinen eigenen Rechtsstandpunkt darlegen und konkrete Rechtsfragen stellen, die das Finanzamt rechtsverbindlich beantwortet.

Seit dem 18.12.2006 ist diese Auskunft kostenpflichtig.

### **Klarstellung des Bundesfinanzministeriums**

Einige Zweifelsfragen, die das kürzlich in Kraft getretene Gesetz offen gelassen hatte, stellt das Bundesfinanzministerium nun klar.

Weiterhin kostenlos bleiben Anfragen, die keine verbindliche Auskunft zum Ziel haben, ebenso wie Verständigungen bei Betriebsprüfungen und Auskünfte im Lohnsteuerverfahren.

Stellt das Finanzamt formale Mängel im Antrag fest, muss der Steuerpflichtige Gelegenheit zur Nachbesserung oder Rücknahme des Antrags gegeben werden. Die Gebühr fällt allerdings unabhängig davon an, ob die Auskunft tatsächlich erteilt wird. Wird ein Antrag vor Erteilung der Auskunft zurückgenommen, kann das Finanzamt die Gebühr entsprechend dem bereits entstandenen Arbeitsaufwand ermäßigen.

Die Gebührenfestsetzung orientiert sich an der steuerlichen Auswirkung des Sachverhalts, die der Antragsteller selbst ermitteln muss. Er soll dabei davon ausgehen, dass das Finanzamt die gegenteilige Meinung vertritt. Will das Finanzamt von dem ermittelten Wert abweichen, muss der Antragsteller vorher Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten. Gegen den Gebührenbescheid kann außerdem Einspruch eingelegt werden.

### **Konsequenz**

Echte Alternativen zur verbindlichen Auskunft gibt es bei dem immer komplexer werdenden deutschen Steuerrecht nicht. Der Antragsteller muss die Gebühren von vorneherein einkalkulieren und wird sie in den seltensten Fällen als Betriebsausgabe absetzen können: Eine verbindliche Auskunft bezieht sich meistens auf körperschaftsteuerliche oder einkommensteuerliche Auswirkungen. Da diese Steuern nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind, ist auch die Auskunftsgebühr keine Betriebsausgabe.

## **6. Prüfung von elektronischen Rechnungen**

### **Einführung**

Rechnungen im Sinne des UStG können in Papierform, aber auch, bei Zustimmung des Empfängers, in elektronischer Form übermittelt werden. Während die Anforderungen an den Inhalt der Rechnung (z. B. Angabe des Leistungszeitpunkts) von der Form der Übermittlung unabhängig sind, muss bei elektronischen Rechnungen zusätzlich die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet sein. Soweit keine Papierrechnung nachgereicht wird, kann letzteres nur durch eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz erreicht werden. Die elektronischen Rechnungen sind ebenso wie die zuvor erwähnten Nachweise 10 Jahre, beginnend mit dem Schluss des Kalenderjahrs der Rechnungsausstellung aufzubewahren.

### **Entscheidung**

Erfüllen die elektronischen Rechnungen nicht die genannten Voraussetzungen, so entfällt der Vorsteuerabzug. In der Praxis wird dies allerdings all zu oft nicht beachtet. Beliebte Fehlerquellen sind z. B.:

- Bloße „Rechnungsausdrucke“ aus dem Internet werden zu Unrecht als ordnungsgemäße Rechnung angesehen.
- Korrekt übermittelte elektronische Rechnungen werden ausgedruckt, die eigentliche zu Nachweiszwecken aufzubewahrende Rechnung bzw. die zugehörige Signatur werden hingegen gelöscht.

### **Neue Verwaltungsmitteilung**

Die OFD Chemnitz weist auf die Rechtsgrundlagen hin, die es der Finanzverwaltung ermöglichen, elektronische Rechnungen zu überprüfen. Im Rahmen von Außenprüfungen besteht die Berechtigung, die mit Hilfe des EDV-Systems erstellten Unterlagen einzusehen, bzw. in gespeicherter Form anzufordern. Zu diesen gehört auch die elektronische Rechnung. Da die elektronische Rechnung als Beweismittel im Sinne der AO gilt, kann sie auch unabhängig von Außenprüfungen angefordert werden. Die Unternehmer sind verpflichtet, auf Anforderung nachzuweisen, dass die elektronische Rechnung den Anforderungen des UStG genügt.

### **Konsequenz**

In den Unternehmen ist sicher zu stellen, dass elektronische Rechnungen nur Eingang in die Finanzbuchhaltung erhalten, wenn sie die für einen Vorsteuerabzug erforderlichen Voraussetzungen erfüllen. Daneben ist zu gewährleisten, dass die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen auch für die elektronischen Rechnungen nebst Nachweisen eingehalten werden. Wem dies alles zu kompliziert ist, sollte von seinem Recht Gebrauch machen und nur Rechnungen in Papierform akzeptieren.