

# Mandanteninformationsbrief November 2006

Sehr geehrte Damen und Herren,  
sehr geehrte Mandanten,

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. Sprechen Sie mich gezielt auf für Sie relevante Punkte an.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

## **Inhalt**

### **Privatbereich**

1. Rückabwicklung eines Kaufvertrags ist nicht steuerpflichtig
2. Anschaffungsfiktion gilt nicht für Entnahmen vor dem 1.1.1999
3. Europarechtswidrigkeit des deutschen Anrechnungsverfahrens bis 2001
4. Verfall von Guthaben auf Prepaid-Handykarten
5. Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte kann bei Ermittlung Sachbezug abweichen
6. Erbschaftsteuer bei Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches
7. Mittelbare Grundstücksschenkung bei noch zu errichtenden Eigentumswohnungen
8. Erwerb eines widerruflich Bezugsberechtigten bei einer Lebensversicherung bei teilweiser Eigenzahlung der Versicherungsprämien
9. Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA

### **Unternehmer und Freiberufler**

1. Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit
2. Erbschaftsteuerreform zum 1.1.2007 – erster Referentenentwurf
3. Haftung des Rechtsanwalts für falsche Adressierung der Berufungsschrift
4. Wettbewerbsverbot für Auszubildende
5. Anpassung von Verträgen zum 1.1.2007
6. Pensionszusagen an Kommanditisten ohne steuerliche Wirkung
7. Veruntreute Gelder sind Sonderbetriebseinnahmen
8. Bürgschaftsverbindlichkeit als Sonderbetriebsvermögen
9. Zahlung von Schadensersatz als vergebliche Werbungskosten
10. Vorsteuerabzug gefährdet durch fehlende Rechnungsmerkmale
11. Einführung von elektronischen Handels- und Genossenschaftsregistern sowie Unternehmensregistern zum 1.1.2007
12. Kündigung in letzter Minute

13. Vorlage an das BVerfG: Rückwirkung der verschärften Besteuerung von Entlassungsentschädigungen
14. Vergleich der betrieblichen Verhältnisse mit einem KZ rechtfertigt fristlose Kündigung
15. Rechnung der Telekom kann Zugang eines Telefax nicht beweisen

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

1. Gewinne aus der Veräußerung von Bezugsrechten körperschaftsteuerfrei
2. Realisierung des Auflösungsverlustes bei Liquidation einer GmbH
3. Wirksame Kapitalaufbringung in der Komplementär-GmbH auch bei Rückfluss der Einlagen personidentischer Gesellschafter als Darlehen an KG
4. Uneinbringlichkeit einer Forderung
5. Forderungsausfall als vGA
6. Finanzierung konzerninterner Beteiligungsverkäufe – BMF-Schreiben zu § 8a Abs. 6 KStG veröffentlicht

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

#### **1. Rückabwicklung eines Kaufvertrags ist nicht steuerpflichtig**

##### **Kernproblem**

Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Fraglich ist, ob ein solches Veräußerungsgeschäft auch dann vorliegt, wenn das Anschaffungsgeschäft wegen irreparabler Vertragsstörungen rückabgewickelt wird.

##### **Sachverhalt**

Die Steuerpflichtigen hatten von einem Bauträger eine Eigentumswohnung erworben und vermietet. Aufgrund der Insolvenz des Bauträgers wurden sie jedoch nicht im Grundbuch eingetragen. Eine Bank als Bürge des Bauträgers leistete daraufhin eine Gegenleistung in Höhe des Kaufpreises Zug um Zug gegen die Herausgabe der Wohnung. Das Finanzamt nahm ein privates Veräußerungsgeschäft an. Zwar waren Kaufpreis und Zahlung des Bürgen gleich hoch; aufgrund der während der Vermietungszeit berücksichtigten Abschreibungen ergab sich jedoch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn.

##### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei privaten Veräußerungsgeschäften um einen gestreckten Steuertatbestand. Er beginnt mit der Anschaffung eines Wirtschaftsguts und endet mit dessen Veräußerung. Für eine Anschaffung reicht bereits die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums – wie im Streitfall – aus. Eine Veräußerung liegt aber nicht vor, da sich das ursprüngliche Anschaffungsgeschäft lediglich in ein Abwicklungsverhältnis verwandelt hat. Die Herausgabe des zuvor angeschafften Wirtschaftsguts stellt keinen gesonderten „marktoffenen Vorgang“, sondern nur einen notwendigen Teilakt im Rahmen der Rückabwicklung dar.

##### **Konsequenzen**

Zur steuerlich zutreffenden Einordnung ist sauber danach zu differenzieren, ob eine Rückabwicklung oder ein Rückkauf vorliegt. Eine Rückabwicklung wegen irreparabler Vertragsstörungen führt zu keinem privaten Veräußerungsgeschäft. Bei einem Rückkauf bzw. Wiedererwerb handelt es sich dagegen um einen neuen Erwerbsvorgang, der grundsätzlich ein privates Veräußerungsgeschäft auslösen kann.

## 2. Anschaffungsfiktion gilt nicht für Entnahmen vor dem 1.1.1999

### Kernproblem

Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Notwendige Voraussetzung ist somit sowohl ein Anschaffungs- als auch ein Veräußerungsvorgang (sog. gestreckter Steuertatbestand). Fraglich ist, ob eine Entnahme auch vor dem 1.1.1999 als Anschaffung im Sinne des § 23 EStG gilt.

### Rechtslage

Ab 1999 ist in das Gesetz die Fiktion aufgenommen worden, dass als Anschaffung auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe gilt. Eine Entnahme und eine Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist führt damit zu einem steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft.

Für Entnahmen vor dem 1.1.1999 gibt es eine entsprechende Gesetzesregelung nicht. Damit kann auch eine spätere Veräußerung nicht zu einem steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäft führen. Notwendiger Bestandteil des gestreckten Steuertatbestandes ist die der Veräußerung vorangehende Anschaffung. Entgegen dem Gesetzeswortlaut möchte die Finanzverwaltung auch Entnahmen vor dem 1.1.1999 als Anschaffungen für Zwecke der privaten Veräußerungsgeschäfte ansehen.

### Entscheidung

Das Finanzgericht Düsseldorf hat entschieden, dass die gesetzliche Neuregelung ab dem 1.1.1999 für Entnahmen bis zum 31.12.1998 nicht anwendbar ist. Begründet wird dies auf zweierlei Weise: Zum einen findet die Anschaffungsfiktion nach dem Wortlaut des Gesetzes in den Anwendungsregeln keine Anwendung auf Entnahmen vor dem 1.1.1999. Zum anderen erlaubt auch das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot keine Anwendung vor diesem Stichtag.

### Konsequenzen

Die Entscheidung des Finanzgerichtes steht im Einklang mit zwei weiteren erstinstanzlichen Urteilen aus München und Köln. In allen drei Fällen ist das Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof anhängig. Dieser wird hoffentlich analog den Finanzgerichten entscheiden.

## 3. Europarechtswidrigkeit des deutschen Anrechnungsverfahrens bis 2001

### Kernproblem

Beim Anrechnungsverfahren konnten Steuerpflichtige von ihrer Einkommensteuerschuld einen prozentualen Anteil der Dividenden abziehen, die ihnen von inländischen Gesellschaften gezahlt werden. Im Ergebnis wurde die von der Gesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer angerechnet. Diese Regelung findet keine Anwendung auf Dividenden, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften gezahlt werden. Fraglich ist, ob das deutsche Anrechnungsverfahren insoweit europarechtswidrig war.

### Entscheidungsfindung

Zwischen den Beteiligten deutet sich relativ zweifelsfrei an, dass die entsprechende Regelung wegen eines Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit europarechtswidrig gewesen ist. Deutschland hat frühzeitig reagiert und bereits im Jahre 2000 das Körperschaftsteueranrechnungsverfahren zugunsten des Halbeinkünfteverfahrens abgeschafft.

Streitig ist zwischen den Parteien jedoch, ob die Urteilswirkung zeitlich begrenzt werden kann. Dies ist möglich, wenn angesichts der Höhe des zum Zeitpunkt veranschlagten Erstattungsbetrags die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen droht. Generalanwalt Tizzano hat Ende 2005 die Voraussetzungen für eine zeitliche Beschränkung der Wirkungen der europarechtswidrigen deutschen Steuernormen als erforderlich angesehen. Die Generalwältin Stix-Hackl hat nun neuerliche Schlussanträge vorgelegt. Diese sehen keine zeitliche Begrenzung der Urteilswirkung vor. Sollte sich der Europäische Gerichtshof den Schlussanträgen von Stix-Hackl anschließen, drohen nach Auffassung des Bundesfinanzministerium Steuerausfälle in Höhe von 5 Milliarden Euro.

### Konsequenzen

Um von der potenziellen Entscheidung des EuGH profitieren zu können, sind die entsprechenden Bescheide offen zu halten. Aufgrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ab 2001 wird sich die Zahl der davon betroffenen Steuerpflichtigen – sofern nicht vor Jahren ein entsprechender Einspruch be-

gründet worden ist – jedoch in einem überschaubaren Rahmen halten.

Auf die endgültige Entscheidung der europäischen Richter darf man gespannt sein, da die Ansicht des Generalanwalts zwar ein wichtiger Anhaltspunkt, jedoch für den Gerichtshof nicht bindend ist.

#### 4. Verfall von Guthaben auf Prepaid-Handykarten

##### Einführung

In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) von Mobilfunkanbietern für Prepaid-Handykarten wird regelmäßig bestimmt, dass nach Ablauf einer befristeten Gültigkeit die vom Kunden geleistete Vorauszahlung zum einen ersatzlos verfällt und zum anderen die Prepaid-Karte vollständig und endgültig deaktiviert wird. Der Bundesverband der Verbraucherzentralen hat deshalb gegen einen Mobilfunkanbieter geklagt.

##### Entscheidung

Die in den AGB für Prepaid-Handyverträge benutzten Klauseln hat das Gericht für ungültig erklärt. Eine Klausel, die den Verfall des Guthabens vorsieht, verstößt gegen wesentliche Grundgedanken der Regelungen des BGB und ist daher unwirksam. Das vertragliche Äquivalenzverhältnis von Leistung und Gegenleistung ist erheblich gestört, wenn neben dem Verfall des Guthabens an sich zudem noch die Dauer der Verfallfrist von maximal 15 Monaten und die unbegrenzte Höhe des verfallbaren Guthabens betrachtet wird. Der mögliche Verfall führt indirekt zu einer Mindestumsatzverpflichtung, die der Verbraucher mit den Schlagworten „ohne Vertragsbindung“, „kein monatlicher Basispreis“, „keine Mindestlaufzeit“, „einfach aufladen und abtelefonieren bei voller Kostenkontrolle“ gerade zu umgehen meint. Eine Klausel in den AGB, die nach Ablauf bestimmter Fristen eine endgültige Sperrung der Prepaid-Karte vorsieht, ist wegen Verstoßes gegen das Transparenzgebotes unwirksam. Angesichts der Werbung mit den genannten Schlagworten muss dem Verbraucher die Begrenzung der Laufzeit vor Vertragsschluss verdeutlicht werden. Weil diese Möglichkeit von dem Anbieter aber erst im Rahmen der AGB, die bei einer Internetnutzung erst im Zuge des Bestellvorgangs abrufbar sind, angesprochen wird und sich die genaue Laufzeit nur anhand von Angaben errechnen lässt, die in einer Preisliste niedergelegt sind, die ihrerseits gerade nicht AGB-Bestandteil sind, ist die vertragliche Konzeption für den Verbraucher undurchschaubar.

##### Konsequenz

Der Mobilfunkanbieter will Restguthaben auf Prepaid-Handykarten nach Ablauf auf ein deutsches Girokonto erstatten.

#### 5. Entfernung Wohnung/Arbeitsstätte kann bei Ermittlung Sachbezug abweichen

##### Kernproblem

Wird einem Arbeitnehmer ein Kfz auch zur privaten Nutzung überlassen und wird die pauschale Sachbezugsbewertung nach der 1 %-Methode durchgeführt, dann wird die einfache Entfernung für Fahrten Wohnung/Arbeit bei der 0,03 %-Regelung für die Bewertung des Sachbezugs benötigt.

##### Rechtslage

Die einfache Entfernung wird bei der pauschalen Bewertung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 0,03 % vom Bruttolistenpreis und der Anzahl der Nutzungsmonate multipliziert.

**Beispiel:** Bruttolistenpreis: 40.000 EUR, einfache Entfernung Wohnung/Arbeit 30 km, 12 Monate p. a., Sachbezugswert Fahrten Wohnung/Arbeit: 40.000 EUR x 0,03 % x 30 x 12 EUR = 4.320 EUR jährlich.

##### Finanzverwaltung

Die OFD Frankfurt hat mit Schreiben vom 27.6.2006 klar gestellt, dass in der persönlichen Einkommensteuererklärung bei der Berechnung der Werbungskosten eine größere Entfernung für Fahrten Wohnung/Arbeit zu Grunde gelegt werden kann, als bei der Bewertung des Sachbezugs „Kfz-Gestellung“.

##### Konsequenz

Für die Bewertung des Sachbezugs Kfz-Gestellung ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung maßgebend. Dagegen kann für den Werbungskostenabzug eine andere, längere Verbindung zu Grunde gelegt werden, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt wird.

**Änderung Werbungskostenabzug ab 2007**

Ab dem Jahr 2007 ist für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte das „Werktorprinzip“ zu beachten, dass die berufliche Sphäre erst an der Arbeitsstätte beginnt. Deshalb wird ab 2007 der Werbungskostenabzug für Fahrten Wohnung/Arbeit ganz gestrichen. Nur für Fernpendler gilt eine Härtefallregelung, dass Fahrten Wohnung/Arbeit ab dem 21. Kilometer „wie Werbungskosten“ abgezogen werden dürfen. Dadurch wirken sich nur noch Fahrten Wohnung/Arbeit über 20 Kilometer „wie Werbungskosten“ aus.

**Beispiel-Fortsetzung:** Werbungskostenabzug bis 31.12.2006: 30 km x 220 Tage x 0,30 EUR = 1.980 EUR; ab 1.1.2007: (30 km ./ 20 km) x 220 Tage x 0,30 EUR = 660 EUR.

**6. Erbschaftsteuer bei Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches****Kernproblem**

Als Erwerb von Todes wegen gilt u. a. der Erwerb aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Die Steuer dafür entsteht mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Anspruchs. Der bloßen Entstehung des Pflichtteilsanspruches mit dem Erbfall kommt erbschaftsteuerlich noch keine Bedeutung zu.

Die zur Entstehung der Erbschaftsteuer führende Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches setzt nicht die Bezifferung des Anspruchs voraus.

**Entscheidung**

Da sich der Pflichtteilsberechtigte mit der Alleinerbin seines im Juni 1995 verstorbenen Vaters nicht über die ihm zustehenden Pflichtteilsansprüche geeinigt hatte, beauftragte er Rechtsanwälte mit der Verfolgung seiner Interessen. Diese führten in ihrem Schreiben an die Alleinerbin im Dezember 1995 an, sie hätten namens und im Auftrage ihres Mandanten „hiermit dessen Pflichtteilsansprüche hinsichtlich des Nachlasses des Verstorbenen geltend zu machen“. Um die Höhe des Anspruchs des Pflichtteilsberechtigten ermitteln zu können, forderten sie die Alleinerbin auf, bestimmte Auskünfte zu erteilen. Im Jahr 1998 einigten sich der Pflichtteilsberechtigte und die Alleinerbin über die Höhe des Pflichtteilsanspruches.

Der BFH entschied, dass der Pflichtteilsanspruch im Jahr 1995 - auch ohne dessen Bezifferung - geltend gemacht worden ist und deshalb in diesem Jahr die Erbschaftsteuer entstanden ist. Der pflichtteilsberechtigte Sohn kann nur den im Jahr 1995 geltenden persönlichen Freibetrag von 90.000 DM in Anspruch nehmen.

**Konsequenz**

Eine Bezifferung des Pflichtteilsanspruches ist dem Pflichtteilsberechtigten, der nicht Erbe ist, regelmäßig erst nach Erteilung von Auskünften durch den Erben möglich. Insofern kann sich der Berechtigte sachverhaltsgestaltend darauf beschränken, vom Erben zunächst nur Auskunft zu verlangen und sich die Geltendmachung des Pflichtteils vorbehalten. Die Erbschaftsteuer entsteht dann zunächst noch nicht. Korrespondierend kann der Erbe noch keine Pflichtteilsverbindlichkeit ansetzen.

**7. Mittelbare Grundstücksschenkung bei noch zu errichtenden Eigentumswohnungen****Einführung**

Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Schenkungsteuer mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Eine unmittelbare Grundstücksschenkung ist ausgeführt, wenn Schenker und Beschenkter alle Erklärungen für die Eintragung der Rechtsänderung ins Grundbuch gegeben haben (Auflassung, Eintragungsbevollmächtigung). Diese Grundsätze gelten auch für die mittelbare Grundstücksschenkung, weil auch hier der Gegenstand der Zuwendung ein Grundstück ist und nicht der hingegebene, zweckgebunden zum Kauf eines Grundstücks zu verwendende Geldbetrag. Die Schenkung wird nach dem schenkungssteuerlichen Wert des Grundstücks bemessen und orientiert sich nicht am hingegebenen, zumeist höheren Geldbetrag. Soweit ein Grundstück mit noch zu errichtendem Gebäude Gegenstand der Schenkung ist, ist die Schenkung erst mit Fertigstellung des Gebäudes ausgeführt. Erst dann erlangt der Beschenkte das, was er nach dem Willen des Schenkers erhalten sollte.

**Entscheidung**

Der BFH hatte den Fall zu entscheiden, in dem ein Grundstück mit noch zu errichtenden Eigentumswohnungen Gegenstand der Schenkung war. Eigentumswohnungen beinhalten den Miteigentumsanteil am gemeinschaftlichen Eigentum und damit gehört insbesondere Grund und Boden zur Schenkung. Der dafür zu verwendende Geldbetrag wurde vorab zur Verfügung gestellt. Der Kaufvertrag wurde in 1994 geschlossen. Die Wohnungen wurden in 1995 fertig gestellt. Lediglich die Auflassung und die Eintragungsbewilligung erfolgten erst in 1998, wobei die Gründe für die späte Abgabe der Erklärungen für den BFH unbeachtlich waren.

Der BFH sieht die Ausführung der Schenkung erst in dem Zeitpunkt als gegeben an, in dem kumulativ die genannten Voraussetzungen, also

- Fertigstellung der Wohnungen (1995)
- Auflassungserklärung (1998) und
- Eintragungsbewilligung (1998)

erfüllt waren, mithin in 1998.

**Konsequenzen**

Im Fall hatte dieser erst spätere Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungsteuer zur Folge, dass die Grundstücksbewertung mit dem deutlich höherem Bedarfswert nach der Rechtslage 1998 erfolgte und nicht mit dem Einheitswert des Grundstückes, wie es die Rechtslage 1995 vorsah.

Angesichts der Überprüfung der schenkungssteuerlichen Normen zur Grundstücksbewertung durch das Bundesverfassungsgericht und geplanter gesetzgeberischer Aktivitäten sollte die Steuerentstehung bei mittelbaren Grundstücksschenkungen nicht durch unterlassene Auflassungen oder Eintragungsbewilligungen verhindert werden.

## 8. **Erwerb eines widerruflich Bezugsberechtigten bei einer Lebensversicherung bei teilweiser Eigenzahlung der Versicherungsprämien**

**Einführung**

Der Erwerb einer Lebensversicherungssumme durch einen widerruflich Bezugsberechtigten unterliegt insoweit nicht der Erbschaftsteuer, als er auf eigenen Zahlungen der Versicherungsprämien aus eigenem Vermögen beruht.

**Entscheidung**

Das FG hatte zu entscheiden, inwieweit der Auszahlungsbetrag einer Lebensversicherung der Erbschaftsteuer zu unterwerfen ist, wenn zwar der Erblasser Versicherungsnehmer und versicherte Person war, die Prämien für diese Versicherung aber ab einem bestimmten Zeitpunkt von der widerruflich bezugsberechtigten Lebensgefährtin nachweislich aus eigenem Vermögen gezahlt wurden.

Das FG hat eine Bereicherung der Bezugsberechtigten und eine Entreichung des Erblassers verneint, soweit die Prämien von der Bezugsberechtigten und zukünftigen Empfängerin der Versicherungssumme selbst gezahlt wurden. Im Ergebnis hat das FG die ausgezahlte Versicherungssumme im Verhältnis der eigenen Prämienleistung der Bezugsberechtigten zur gesamten Prämienleistung aufgeteilt und in diesem Verhältnis die ausgezahlte Versicherungssumme erbschaftsteuerfrei gestellt. Es war für die Entscheidung des FG unerheblich, dass der Erblasser der Vertragspartner (=Versicherungsnehmer) der Versicherung blieb und dass das Bezugsrecht der Lebensgefährtin nur widerruflich gewährt war.

**Konsequenz**

Lebensversicherungsverträge sind dahingehend zu prüfen, wer die Prämien als Entgelt für die Versicherungsleistung trägt. Ist dies der Bezugsberechtigte, so sollte zur Vermeidung der Erbschaftsteuerpflicht der Versicherungsleistung im Todesfall des Versicherungsnehmers vorsorglich der Nachweis für die Zahlung durch den Bezugsberechtigten bereitgehalten werden, z. B. durch Kontoauszüge. Sollen bei bestehenden Lebensversicherungsverträgen die Prämien künftig vom Bedachten entrichtet werden, so kann es steuerlich vorteilhaft sein, alle Ansprüche und Rechte aus dem Versicherungsverhältnis an ihn abzutreten und so eine auf den Rückkaufswert beschränkte Zuwendung unter Lebenden zu verwirklichen. Diese wird mit dem Zweidrittelwert der bisher gezahlten Prämien der Schenkungsteuer unterworfen. Die spätere Versicherungsleistung ist dann insgesamt kein erbschaftsteuerbarer Vorgang.

## 9. Neues Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA

### Einführung

Am 1.6.2006 haben die Vertreter Deutschlands und der USA ein Protokoll zur Änderung des aus dem Jahre 1989 stammenden deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) unterzeichnet. Es wurde nicht vollständig neu behandelt, sondern nur an einzelnen Stellen überarbeitet.

### Inhalt

Für die Praxis bedeutsam sind insbesondere die beiden folgenden Änderungen.

Wird eine Gesellschaft in einem Staat besteuert, während der andere Staat nur die dahinter stehenden Gesellschafter der Besteuerung unterwirft, führt dies zu Problemen. Im Verhältnis zwischen Deutschland und den USA ist dies nicht selten der Fall, da in den USA für bestimmte Gesellschaften insoweit eine Wahlmöglichkeit besteht. Das DBA sieht nun erstmals eine Lösung für diese Fälle vor.

Derzeit unterliegen Dividendenzahlungen US-amerikanischer Gesellschaften an deutsche Gesellschafter (nur) einer 5 %igen Quellensteuer, wenn die Kapitalgesellschaft zu mindestens 10 % beteiligt ist. Nach dem neuen DBA entfällt die Quellensteuer vollständig, wenn die Beteiligungsquote mindestens 80 % beträgt und die Anteile mindestens 12 Monate gehalten werden. Darüber hinaus wird anhand eines komplizierten Verfahrens geprüft, ob die Gesellschaft nicht lediglich zwischengeschoben wurde, um diese günstige Regelung in Anspruch nehmen zu können (sog. „benefit test“).

### Konsequenz

Die vollständige Abschaffung der Quellensteuer bei mindestens 80 %iger Beteiligung macht Ausweggestaltungen, z. B. mit Zwischengesellschaften in Luxemburg, entbehrlich. Bestehende Gesellschaftsstrukturen sind daher kritisch zu prüfen. Dabei ist besonderes Augenmerk auf den „benefit test“ zu legen.

## Unternehmer und Freiberufler

## 10. Abgrenzung zwischen selbstständiger und unselbstständiger Tätigkeit

### Kernproblem

Die Einordnung als selbstständige oder unselbstständige Tätigkeit ist zunächst aufgrund der unterschiedlichen Besteuerung für den Steuerpflichtigen von Bedeutung. Aber auch für den Arbeitgeber resultieren hieraus Risiken. So droht ihm nur bei seinen unselbstständig Tätigen eine Inanspruchnahme als Haftungsschuldner für ausstehende Steuerbeträge.

### Rechtslage

Selbstständig tätig ist, wer den Weisungen eines Dritten nicht zu folgen verpflichtet ist und auf eigene Rechnung und Gefahr arbeitet. Nichtselbstständig tätig ist dagegen derjenige, der seine Arbeitskraft schuldet. Er steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers oder ist im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet. Eine Abgrenzung ist regelmäßig nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vorzunehmen.

### Entscheidung

Das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt hat in dem zugrunde liegenden Sachverhalt entschieden, dass eine arbeitnehmerähnliche Tätigkeit vorgelegen hat. Die Steuerpflichtigen hatten keine schriftlichen Verträge zur Festlegung des Arbeitserfolges und zur Durchführung der Arbeiten vorgelegt. Darüber hinaus wurden Telefonkosten, Reise- und Übernachtungskosten vom Auftraggeber neben der Höhe der vereinbarten Vergütung übernommen. Zudem hält es das Finanzgericht für unwahrscheinlich, dass selbstständigen Beratern Prokura erteilt wird. Aufgrund dessen stellte sich auch die Frage der Inanspruchnahme als Haftungsschuldner. Die Finanzbehörden haben trotz Ausschöpfung aller Ermittlungsmöglichkeiten die Anschriften nicht feststellen können. Aus diesem Grunde konnte der Arbeitgeber als Haftungsschuldner nach § 42d EStG in Anspruch genommen werden.

### **Konsequenzen**

Die Einstufung als nichtselbstständige Tätigkeit war bei diesem spezifischen Sachverhalt zu erwarten; insofern stellt das Urteil keine Überraschung dar. Interessant ist das Urteil aber wegen der aufgezeigten Abgrenzungskriterien.

## **11. Erbschaftsteuerreform zum 1.1.2007 – erster Referentenentwurf**

### **Kernproblem**

Die Bundesregierung hat sich vorgenommen, die Erbschaft- und Schenkungsteuer zum 1.1.2007 zu reformieren. Dabei geht es um eine grundlegende Entlastung der Unternehmensnachfolge im Generationenwechsel.

### **Geplante Gesetzesänderung**

Durch das Gesetz wird die auf begünstigtes Produktivvermögen entfallende Erbschaft- und Schenkungsteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren gestundet. Die gestundete Steuer erlischt in zehn Jahresraten unter der Voraussetzung der Betriebsfortführung; bei einer zehnjährigen Betriebsfortführung entfällt die Steuer somit gänzlich. „Orientierungsgrößen“ für die gebotene Fortführung sollen insbesondere der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Aktivvermögen und die Zahl der Arbeitnehmer sein.

Es ist eine Freigrenze von 100.000 EUR geplant, damit der Übergang einer Vielzahl kleinerer Unternehmen, z. B. Kleinhandel, Handwerker oder auch Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, nicht mit Steuer belastet wird. Überdies kann eine Wertermittlung und aufwändige Überwachung in diesen Fällen von Seiten der Finanzverwaltung vermieden werden.

Weitere Änderungen, insbesondere im Bereich der Bewertung des Vermögens sollen bis nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer zurückgestellt werden.

### **Konsequenzen**

Es handelt sich bei dem vorliegenden Gesetzentwurf um einen sog. Referentenentwurf, d. h. einem Arbeitspapier. Insofern ist die weitere Entwicklung sorgfältig im Auge zu behalten. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass es in Abhängigkeit des Einzelfalls vorteilhaft sein kann, nach altem oder dann neuem Recht Vermögensübertragungen vorzunehmen. Nach der derzeitigen Planung soll das Gesetz zum 1.1.2007 in Kraft treten.

## **12. Haftung des Rechtsanwalts für falsche Adressierung der Berufungsschrift**

### **Einführung**

Gegen ein Urteil des Landgerichtes kann die unterlegene Partei Berufung einlegen, und zwar entweder beim Landgericht oder beim Oberlandesgericht. Die Begründung der Berufung ist innerhalb der Rechtsmittelfrist beim Oberlandesgericht einzureichen. Zwar werden falsch adressierte Schriften an das zuständige Gericht weitergeleitet. Jedoch ist für die Einhaltung von Fristen der Eingang beim zuständigen Gericht entscheidend. Kann eine Frist ohne Verschulden nicht eingehalten werden, besteht die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand. Hierbei wird das Verschulden eines Rechtsanwalts der jeweiligen Partei zugerechnet. Allerdings kann sich der Rechtsanwalt von einem Verschulden „freizeichnen“, wenn er die Tätigkeit einer sonst zuverlässigen Büroangestellten übertragen hat.

### **Entscheidung**

Einem Rechtsanwalt war nicht aufgefallen, dass seine Büroangestellte eine Berufungsschrift irrtümlich an das Landgericht adressiert hatte. Die Berufungsschrift ging zwar 4 Tage vor Ablauf der Frist beim Landgericht ein. Die Weiterleitung erfolgte aber so spät, dass die Schrift erst nach Ablauf der Berufungsfrist beim Oberlandesgericht einging. Das Wiedereinsetzungsgesuch wurde abgelehnt. Der Rechtsanwalt hat gegen seine Sorgfaltspflichten bei der Fertigung der Berufungsschrift verstoßen. Diese Aufgabe gehört zu denjenigen, die der Rechtsanwalt an sein Büropersonal nicht übertragen darf, ohne das Arbeitsergebnis selbst sorgfältig zu überprüfen. Insbesondere hat der Rechtsanwalt zu kontrollieren, ob die Schrift vollständig ist, alle notwendigen Angaben enthält und an das richtige Gericht adressiert ist. Gegen diese Pflicht hat der Rechtsanwalt verstoßen. Denn ihm ist nicht aufgefallen, dass die Schrift irrtümlich an das Landgericht adressiert gewesen ist. Sein Verschulden ist auch für die Fristversäumnis ursächlich.

geworden. Im Übrigen konnte der Rechtsanwalt nicht damit rechnen, dass die Schrift im ordentlichen Geschäftsgang noch rechtzeitig an das zuständige Gericht weitergeleitet wird.

#### **Konsequenz**

Ein Rechtsanwalt hat eine Berufungsschrift auf deren Richtigkeit und Vollständigkeit zu überprüfen. Die Anfertigung einer Rechtsmittelschrift kann der Rechtsanwalt nicht an sein Büropersonal übertragen.

### **13. Wettbewerbsverbot für Auszubildende**

#### **Einführung**

Nach der gesetzlichen Regelung darf ein Handlungsgehilfe ohne Einwilligung seines Arbeitgebers weder ein Handelsgewerbe betreiben noch in dem Handelszweig des Arbeitgebers für eigene oder fremde Rechnung Geschäfte tätigen. Umstritten war, ob dieses Wettbewerbsverbot auch für Auszubildende gilt und der Auszubildende deshalb während der Dauer des Berufsausbildungsverhältnisses jeglichen Wettbewerb zu Lasten seines Arbeitgebers unterlassen muss.

#### **Entscheidung**

Ein Auszubildender absolvierte bei einem Finanzdienstleistungsunternehmen eine Berufsausbildung zum Versicherungskaufmann. Im Rahmen der Ausbildung wurde er damit betraut, Kunden des ausbildenden Arbeitgebers aufzusuchen, Anträge für Versicherungen aufzunehmen und an den Arbeitgeber weiterzuleiten. Der Arbeitgeber erhielt Hinweise, dass der Auszubildende Versicherungsverträge für Versicherungsunternehmen vermittelte, die mit dem Arbeitgeber in keinen Geschäftsbeziehungen standen. Nachdem das Ausbildungsverhältnis auf Wunsch des Auszubildenden beendet worden war, eröffnete dieser eine Generalvertretung für eines dieser Versicherungsunternehmen. Der bisherige Arbeitgeber nahm daraufhin den ehemaligen Auszubildenden auf Auskunftserteilung in Bezug auf die an „fremde“ Versicherungsunternehmen vermittelten Versicherungen und auf Schadensersatz in Anspruch. Das BAG hat der Klage des Arbeitgebers stattgegeben. Das im HGB ausdrücklich geregelte Wettbewerbsverbot beruht auf dem allgemeinen Rechtsgedanken, dass der Arbeitnehmer während der Dauer seines Arbeitsverhältnisses Wettbewerb zu Lasten seines Arbeitgebers unterlassen muss. Das BAG stellt nunmehr klar, dass dieses Wettbewerbsverbot auch für einen Auszubildenden während der Dauer des Berufsausbildungsverhältnisses gilt.

#### **Konsequenz**

Auch ein Auszubildender darf während der Dauer des Berufsausbildungsverhältnisses keinen Wettbewerb zu Lasten seines ausbildenden Arbeitgebers betreiben. Es gilt für Auszubildende ebenso das für Handlungsgehilfen ausdrücklich im Gesetz geregelte Wettbewerbsverbot. Ein Auszubildender, der gegen dieses Wettbewerbsverbot verstößt, kann von seinem Arbeitgeber auf Auskunftserteilung in Bezug auf die verbotene Tätigkeit und auf Schadensersatz in Anspruch genommen werden.

### **14. Anpassung von Verträgen zum 1.1.2007**

#### **Kernproblem**

Der Vorsteuerabzug ist nur aus ordnungsgemäßen Rechnungen möglich. Als Rechnung ist auch ein Vertrag anzusehen, soweit er alle für eine Rechnung erforderlichen Angaben enthält. Lediglich der Leistungszeitpunkt kann sich aus den Zahlungsbelegen ergeben. Dies ist dann von Bedeutung, wenn z. B. bei Dauerleistungen (Miete, Leasing, Wartung etc.) keine monatlichen separaten Rechnungen gestellt werden.

#### **Neue Verwaltungsanweisung**

Im BMF-Schreiben zur Umsatzsteuererhöhung wird gefordert, dass Verträge, die als Rechnungen anzusehen sind, an den ab dem 1.1.2007 geltenden Regelsteuersatz von 19 % anzupassen sind. Wird diese Anpassung unterlassen, steht dem Leistungsempfänger insofern kein Vorsteuerabzug zu.

#### **Konsequenzen**

Alle betroffenen Verträge sind mit Wirkung vom 1.1.2007 an den erhöhten Steuersatz anzupassen. Dabei ist zu beachten, dass für Verträge, die vor dem 1.1.2004 abgeschlossen wurden, die Angabe der zum 1.1.2004 neu hinzugekommenen Rechnungsangaben (Steuernummer bzw. Umsatzsteueridentifikationsnummer und Rechnungsnummer) bisher nicht erforderlich war, sofern die Verträge zwischenzeitlich

nicht geändert wurden. Durch Anpassung an den neuen Steuersatz ergibt sich eine solche Änderung, so dass zu prüfen ist, ob diese Verträge alle Rechnungspflichtangaben enthalten; gegebenenfalls sind diese zu ergänzen. Alternativ zur Vertragsanpassung kann auch dazu übergegangen werden, Einzelrechnungen zu erstellen.

## 15. Pensionszusagen an Kommanditisten ohne steuerliche Wirkung

### Einführung

Vergütungen, die ein Mitunternehmer (z. B. Kommanditist) für Tätigkeiten von seiner Personengesellschaft erhält, mindern den steuerlichen Gesamtgewinn der Personengesellschaft nicht. Erteilt eine KG ihrem Kommanditisten eine Pensionszusage, so bleibt die hierfür in der Bilanz der KG zu bildende Rückstellung ohne steuerliche Wirkung, weil der Gesellschafter in gleicher Höhe einen Anspruch im Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren hat.

### Entscheidung

Der BFH hat nun entschieden, dass diese Grundsätze auch bei einer GmbH & Co. KG gelten, wenn der Kommanditist zugleich Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist und die GmbH ihm die Pensionszusage erteilt hat. In derartigen Fällen hat die GmbH i. d. R. aus dem Gesellschaftsvertrag oder der gesetzlichen Regelung des § 110 HGB einen Aufwendungsersatzanspruch und belastet die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen an die KG weiter. Dieser Aufwand der KG ist in der Sonderbilanz des Kommanditisten durch einen entsprechend hohen Aktivposten auszugleichen. Der BFH hat zudem in Übereinstimmung mit der überwiegenden Meinung in der Literatur klargestellt, dass dieser Ausgleich lediglich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters, und nicht etwa anteilig in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter zu erfolgen hat.

### Konsequenz

Es bleibt dabei: Personengesellschaften können ihren Gesellschaftern keine Pensionszusage mit steuerlicher Wirkung erteilen – auch nicht über den Umweg der Komplementär-GmbH. Der Finanzierungseffekt, den eine GmbH durch eine Pensionszusage in Form der Steuerersparnis während der Anwartschaftsphase realisieren kann, bleibt der Personengesellschaft verwehrt. Dies ist bei der Wahl der richtigen Rechtsform zu beachten; allerdings nur als einer von zahlreichen Aspekten.

## 16. Veruntreute Gelder sind Sonderbetriebseinnahmen

### Kernproblem

Entgehen einer Personengesellschaft Gewinne, weil ein Mitunternehmer die der Gesellschaft zustehenden Einnahmen auf ein eigenes Konto leitet, so stellt sich die Frage, wem diese Einnahmen im Falle ihrer Aufdeckung zuzurechnen sind: der Personengesellschaft und damit allen Mitunternehmern nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels oder lediglich dem ungetreuen Gesellschafter?

### Entscheidung

Im Streitfall, den der BFH jüngst zu entscheiden hatte, hatten zwei Kommanditisten in größerem Umfang Rückvergütungen, Boni, Zinsen und ähnliche Gelder, die der Gesellschaft zustanden, auf eigene Konten umgeleitet. Der dritte Kommanditist hatte von diesen Vorgängen keine Kenntnis. Die BFH-Richter haben die veruntreuten Gelder, die im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt wurden, den ungetreuen Kommanditisten als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet. Die Gewinn erhöhende Erfassung im Gesamthandsvermögen durch Aktivierung eines Ersatzanspruchs gegen die ungetreuen Gesellschafter lehnte der BFH in den Fällen ab, in denen die Gesellschaft auf die Durchsetzung des Anspruchs verzichtet, der Anspruch nicht unbestritten oder nicht werthaltig ist. Dies soll nach Aussage der BFH-Richter wohl der Regelfall sein, denn „nach der Lebenserfahrung“ sei davon auszugehen, dass in solchen Fällen der ungetreue Mitunternehmer das Bestehen des Anspruchs solange wie möglich bestreiten wird.

### Konsequenz

Das Urteil ist zumindest ein schwacher Trost für die Gesellschafter, die durch kriminelles Verhalten ihrer Mitgesellschafter betrogen wurden. Immerhin müssen sie die Einnahmen, die ihnen vorenthalten wurden und die sie häufig mühsam und mit geringen Erfolgsaussichten zurückfordern müssen, nicht auch noch versteuern. Erst wenn der Ersatzanspruch erfolgreich durchgesetzt werden kann, ist ihnen dieser An-

spruch, ggf. anteilig zuzurechnen. Dies ist zu diesem Zeitpunkt dann auch sachgerecht.

## 17. Bürgschaftsverbindlichkeit als Sonderbetriebsvermögen

### Einführung

Übernimmt ein Gesellschafter für seine Personengesellschaft eine Bürgschaft oder stellt eine ähnliche Sicherheit für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft, so gehört die Sicherheit im Regelfall zum passiven Sonderbetriebsvermögen des bürgenden Gesellschafters. Eine Inanspruchnahme mindert dann seinen steuerlichen Gewinn aus der Beteiligung an der Gesellschaft. Unklar war, was gilt, wenn die Sicherheiten zugunsten einer Tochter-GmbH der Personengesellschaft eingeräumt werden.

### Entscheidung

Der BFH hat diese Frage nicht allgemeingültig entschieden, sondern lediglich Grundsätze für die Beurteilung derartiger Fälle aufgestellt. Im Streitfall stand die Tochter-GmbH zu ihrer Mutter-Personengesellschaft in enger wirtschaftlicher Beziehung; sie übernahm für diese die Verwertung des nicht mehr gängigen Vorratsbestandes. Die Tochter-GmbH war für die Durchführung der Verwertung auf Fremdkapital angewiesen, das sie nur gegen entsprechende Sicherheiten erhalten konnte. Die Frage, ob es sich bei der Eventualverbindlichkeit aus der Bürgschaft um passives Sonderbetriebsvermögen handelt, will der BFH – wie bei aktiven Wirtschaftsgütern – allein nach dem Veranlassungszusammenhang entscheiden. Die Sicherheitsbestellung muss ausschließlich und eindeutig durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sein.

### Konsequenz

Im Streitfall dürfte dem Kläger im zweiten Rechtsgang der Nachweis gelingen, dass er die Bürgschaft zugunsten der Tochter-GmbH ausschließlich und eindeutig aufgrund seiner Gesellschafterstellung bei der Muttergesellschaft eingegangen ist. Schließlich benötigte diese die Tochter-GmbH zur Durchführung ihres Geschäftsbetriebs. Für andere Fälle, die nicht so eindeutig gelagert sind, stellten die BFH-Richter fest, dass der Gesellschafter den Veranlassungszusammenhang nachzuweisen hat.

## 18. Zahlung von Schadensersatz als vergebliche Werbungskosten

### Kernproblem

Werbungskosten können bereits anfallen, wenn die mit dem Aufwand zusammenhängenden Einnahmen noch nicht erzielt werden. Voraussetzung für die Berücksichtigung vorab entstandener Werbungskosten ist, dass ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und einer Einkunftsart besteht. Nach einer bereits früher geäußerten Ansicht des BFH können auch nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht vorab entstandene vergebliche Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige etwas aufwendet, um sich aus der vertraglichen Bindung zu lösen. Schädlich ist es jedoch, wenn eine der Vermögenssphäre zuzuordnende neue Veranlassung überlagert, z. B. die steuerbefreite Veräußerung eines Grundstücks nach Vermietung. In der Praxis ergeben sich häufig Abgrenzungsprobleme. Der BFH hat nunmehr die Zahlung eines Schadensersatzes durch den Käufer für die Vertragsaufhebung über den Erwerb eines Mietobjekts nach Scheitern der Finanzierung gewürdigt.

### Bisherige Rechtslage

Finanzamt und FG versagten den Werbungskostenabzug. Das FG führte in seinem Urteil aus, die mit der Aufgabe der Einkunftsquelle zusammenhängende Schadensersatzverpflichtung könne wegen des „Gleichklangs“ mit der Behandlung der Kosten für die Veräußerung einer Einkunftsquelle nicht abzugsfähig sein.

### Entscheidung

Für den BFH blieb entscheidend, dass eine die ursprüngliche Entscheidung überlagernde, der privaten Vermögenssphäre zuzuweisende neue Veranlassung nicht erkennbar war. Weil der Grundstücksvertrag vor dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums rückgängig gemacht wurde, lag darin auch kein Veräußerungsgeschäft. Somit hat der BFH die Zahlung des Schadensersatzes sowie die im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag und dessen Aufhebung angefallenen Rechtsanwalts- und Notarkosten zum Abzug zugelassen.

**Konsequenz**

Die Entscheidung knüpft an ein bereits in diesem Jahr im BStBl veröffentlichtes Urteil des BFH im Zusammenhang mit dem Rücktritt von einem Bauträgervertrag an und verwundert daher nicht. Entscheidendes Kriterium bleibt eine mögliche Überlagerung der in der privaten Vermögenssphäre liegenden Gründe. Liegen solche nicht vor, sollten auf Grund der nunmehr gefestigten Auffassung des BFH am Werbungskostenabzug keine Zweifel bestehen.

**19. Vorsteuerabzug gefährdet durch fehlende Rechnungsmerkmale****Kernproblem**

Eingangsrechnungen berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie sämtliche im § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten.

**Rechtslage**

Seit 1.1.2004 ist der Katalog der Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG ständig erweitert worden. Zwingend anzugeben sind jedoch schon immer „Menge und Art (= handelsübliche Bezeichnung)“.

**Entscheidung**

Dem Hessischen Finanzgericht lag ein Fall vor, in dem ein EDV-Unternehmen in einer Rechnung über verschiedene Elektronikbauteile nicht jeweils deren Seriennummer mit angegeben hatte. Weil dem Finanzamt „Sammelangaben bzgl. der Bezeichnung“ der gelieferte Ware nicht ausreichten, versagte es den Vorsteuerabzug. Das Gericht sah aber in der „handelsüblichen Bezeichnung“ ohne Seriennummer kein Hindernis für den Vorsteuerabzug und mahnte die Finanzverwaltung, bei der Rechnungsprüfung nicht „allzu kleinlich“ zu sein. Der anschließend angerufene BFH hat die Angelegenheit als unbegründet abgewiesen.

**Konsequenz**

Derzeit ist nicht eindeutig geregelt, was im konkreten Einzelfall als „handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands der Lieferung“ gemeint sein kann. Ob in einer Rechnung über die Lieferung von Elektronikwaren die jedem Gerät vom Hersteller zugeordnete Gerätenummer in der Rechnung oder in einer Anlage zur Rechnung (Lieferschein) angegeben werden muss, ist auch höchstrichterlich immer noch nicht geklärt.

**Praxishinweis**

Vorsorglich sollte man derzeit den Rechnungsaussteller um eine „ausführliche“ Rechnung bitten, darauf hat der Unternehmer im Zweifel einen auch gerichtlich durchsetzbaren Anspruch. Diese Vorgehensweise empfiehlt sich vor allem bei Elektronikartikeln und hochpreisigen Waren (z. B. Uhren, Armbänder).

**20. Einführung von elektronischen Handels- und Genossenschaftsregistern sowie Unternehmensregistern zum 1.1.2007****Überblick**

Der Deutsche Bundestag hat am 28.9.2006 das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister beschlossen (EHUG). Nach erfolgter Zuleitung an den Bundesrat ist mit einer Verkündung noch in diesem Jahr zu rechnen. Das EHUG setzt zwei EU-Richtlinien in nationales Recht um.

**Elektronisches Handels-, Genossenschafts- und Partnerschaftsregister**

Die Register werden spätestens bis zum 1.1.2007 auf den elektronischen Betrieb umgestellt. Zuständig für die Führung bleiben die Amtsgerichte. Zur Beschleunigung der Registerverwaltung können Unterlagen zukünftig nur noch elektronisch eingereicht werden; die Bundesländer können allerdings für die Umstellung Übergangsfristen bestimmen, nach denen die Unterlagen bis Ende 2009 auch noch in Papierform eingereicht werden können. Für die Anmeldung zur Eintragung bleibt eine öffentliche Beglaubigung weiterhin erforderlich. Sämtliche Registereintragungen werden zudem künftig elektronisch durch die zuständigen Registergerichte bekannt gemacht, bis Ende 2008 erfolgt dies zusätzlich noch in einer Tageszeitung.

### **Offenlegung der Jahresabschlüsse**

Zukünftig wird für die Entgegennahme, Speicherung und Veröffentlichung der Jahresabschlüsse anstelle der Amtsgerichte nur noch der elektronische Bundesanzeiger als neues zentrales Veröffentlichungsorgan zuständig sein. Die Änderung dient der Erleichterung der Offenlegung sowie der Entlastung der Gerichte von justizfernem Verwaltungsaufwand.

### **Elektronisches Unternehmensregister**

Die publikationspflichtigen Unternehmensdaten sind ab dem 1.1.2007 gebündelt für Jedermann aus dem In- und Ausland online unter [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de) einsehbar (Gedanke des „one stop shopping“). Künftig müssen folglich nicht mehr verschiedene Informationsquellen bemüht werden, um wesentliche Angaben über ein Unternehmen zu erhalten. Der reine Online-Zugriff auf die Bekanntmachungen, die bisher aus den Printmedien zu entnehmen waren, bleibt kostenfrei, der Abruf aller darüber hinausgehenden Daten ist gebührenpflichtig.

### **Fazit**

Das EHUG führt zu einer grundlegenden Modernisierung des Umgangs mit veröffentlichungspflichtigen Unternehmensdaten. Durch die Abschaffung der in Deutschland zur Zeit bestehenden zersplitterten Datenbanken wird eine Beschleunigung der Handelsregistereintragungen sowie ein erleichterter Zugriff und eine größere Transparenz gewährleistet. Das elektronische Unternehmensregister bringt Wirtschaftsinformationen zukünftig aus einer Hand, die zentrale Internetadresse [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de) informiert den Rechts- und Wirtschaftsverkehr umfassend, einheitlich und ortsunabhängig über alle wesentlichen Unternehmensdaten.

## **21. Kündigung in letzter Minute**

### **Kernproblem**

Will der Arbeitgeber die ordentliche Kündigungsfrist ausnutzen und dem Arbeitnehmer erst am Abend des letzten Tages der Frist die Kündigungserklärung übergeben, kann er sich nicht auf Zugangsvereitelung durch den Arbeitnehmer berufen, wenn dieser in Kenntnis der Kündigung kurz vor Dienstschluss gegangen ist.

### **Sachverhalt**

Der Arbeitgeber wollte seinem Angestellten am letzten Tag der Kündigungsfrist spätnachmittags kündigen. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Arbeitnehmer jedoch schon den Arbeitsplatz verlassen und die Kündigung ging ihm an diesem Tag nicht mehr zu.

Nach Auffassung des Arbeitgebers hatte der Arbeitnehmer den Zugang der Kündigung an besagtem Nachmittag vereitelt, da er im Laufe des Tages von der bevorstehenden Kündigung erfahren und den Betrieb vorzeitig verlassen habe.

### **Entscheidung**

Die Kündigung ist dem Arbeitnehmer nach Auffassung des Landesarbeitsgerichts erst verspätet zugegangen. Eine Zugangsvereitelung habe nicht vorgelegen, denn auch ein Arbeitnehmer, der von einer bevorstehenden Kündigung weiß, hat nicht die Verpflichtung, aktiv Vorkehrungen dafür zu treffen, dass ihm die Kündigungserklärung auch zugehen kann. Es ist Aufgabe des Kündigenden, für einen ordnungsgemäßen Zugang Sorge zu tragen. Die Beklagte war dadurch, dass sie die Kündigungsfrist bis zum letzten Tag ausnutzen wollte, ein erhebliches Risiko eingegangen und musste die Folgen tragen.

### **Konsequenz**

Derjenige, der eine Kündigung aussprechen will, muss für einen fristgemäßen Zugang der Erklärung sorgen. Auch durch ein vorzeitiges Verlassen des Arbeitsplatzes wird die Zustellung der Kündigung an den Arbeitnehmer nicht unmöglich gemacht. Der Kündigende kann eine ordnungsgemäße Zustellung am letzten Tag der Frist noch durch Beauftragung eines Mitarbeiters oder Taxiunternehmens mit der persönlichen Überbringung des Schreibens in die Wohnung des Arbeitnehmers bewerkstelligen.

## **22. Vorlage an das BVerfG: Rückwirkung der verschärften Besteuerung von Entlassungsentschädigungen**

Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 hat der Gesetzgeber zum März 1999 unter anderem die Besteuerung

von Entlassungsentschädigungen verschärft. Danach werden die Entschädigungen nicht mehr mit dem halben Steuersatz, sondern nach der so genannten Fünftelregelung besteuert, und zwar nach dem Wortlaut des Gesetzes auch solche Entschädigungen, die vor März 1999 ausgezahlt wurden. Der BFH hält diese Regelung für verfassungswidrig, weil sie eine echte Rückwirkung zu Ungunsten der Bürger beinhaltet, für die keine Rechtfertigungsgründe vorliegen.

#### **Sachverhalt**

In dem einen der Entscheidung zugrunde liegenden Verfahren hatte der Steuerpflichtige mit seinem Arbeitgeber die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses zum 31.12.1998 gegen Zahlung einer im Januar 1999 fälligen Entschädigung vereinbart. In dem anderen Verfahren erfolgte die Aufhebung des Arbeitsverhältnisses im November 1998 zum 30.6.1999. Die Entschädigung wurde hier vereinbarungsgemäß im März 1999 ausgezahlt.

Das Finanzamt besteuerte die Abfindungen nach Abzug eines Freibetrags gemäß § 3 Nr.9 EStG nach der so genannten Fünftelregelung des § 34 Abs.1 S.2 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.3.1999. Die Anwendung des davor geltenden halben Steuersatzes lehnte das Finanzamt ab, weil § 52 Abs.47 EStG die Anwendung der Fünftelregelung auch auf die Auszahlung von Entschädigungen vorschreibe, die vor März 1999 ausgezahlt wurden.

Das FG wies die Klagen der Steuerpflichtigen ab. Auf die Revision der Kläger setzte der BFH die Verfahren aus und legte dem BVerfG die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob die rückwirkend verschärfte Besteuerung von Entlassungsentschädigungen verfassungswidrig ist.

#### **Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH ist die zu § 34 Abs.1 EStG in der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 ergangene Anwendungsregelung verfassungswidrig. Dies gilt jedenfalls insoweit, als die Gesetzesänderung sich auch auf solche Entschädigungen steuererhöhend auswirkt, die vor dem am 4.3.1999 erfolgten Beschluss des StEntlG 1999/2000/2002 durch den Bundestag vereinbart und ausbezahlt worden sind. Diese Regelung beinhaltet keine unechte, sondern eine echte Rückwirkung, die unzulässig ist. Steuerpflichtige müssen darauf vertrauen können, dass sich die Besteuerung nach dem Gesetz richtet, das beim Zufluss der Entschädigung und damit zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertatbestandes gilt. Nur in besonders begründeten Fällen, wie zum Beispiel bei Missbrauchsbekämpfung oder bei Vorliegen eines zwingenden öffentlichen Interesses, darf der Gesetzgeber die im Zeitpunkt der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestands geltende Rechtslage im Wege einer echten Rückwirkung zu Ungunsten der Bürger ändern. Diese besonderen Voraussetzungen liegen nach Auffassung des BFH nicht vor.

#### **Konsequenz**

Sollte das BVerfG der Ansicht des BFH folgen, hätte dies über die vorliegende Thematik hinaus weit reichende Folgen für die Beurteilung rückwirkender Steuergesetze.

### **23. Vergleich der betrieblichen Verhältnisse mit einem KZ rechtfertigt fristlose Kündigung**

#### **Einführung**

Eine außerordentliche Kündigung ist berechtigt, wenn sie aufgrund eines wichtigen Grundes ausgesprochen wird, aufgrund dessen es dem Arbeitgeber unzumutbar ist, den Arbeitnehmer auch nur bis zum Ablauf der geltenden Kündigungsfrist weiter zu beschäftigen.

#### **Entscheidung**

Der ohne Benachrichtigung zu spät aus seinem Urlaub zurückgekehrte Arbeitnehmer hatte in einem Personalgespräch über eine Abmahnung geäußert: „Ist das hier ein Konzentrationslager oder was?“. Damit verglich er aus Sicht des Gerichts die betrieblichen Verhältnisse und Vorgehensweise (Ausspruch und Aushändigung einer Abmahnung) mit dem nationalsozialistischen Terrorsystem und, schlimmer noch, mit den in Konzentrationslagern begangenen Verbrechen. Dies stellte nach Auffassung der Richter eine grobe, durch die Meinungsfreiheit nicht gedeckte Beleidigung des Arbeitgebers und zugleich Verharmlosung des faschistischen Unrechts dar. Derartige Beleidigungen berechtigten den Arbeitgeber regelmäßig auch ohne vorherige Abmahnung zum Ausspruch einer fristlosen Kündigung.

#### **Verhalten des Arbeitnehmers nicht gerechtfertigt**

Selbst das barsche Zuwerfen des Abmahnungsschreibens über den Tisch hinweg, nachdem der Arbeit-

nehmer sich geweigert hatte, das Abmahnungsschreiben anzunehmen, rechtfertige eine solche Beleidigung nicht, urteilten die Richter. Weder der Inhalt des Abmahnungsschreibens noch das Verhalten der am Gespräch beteiligten Vorgesetzten habe in irgendeiner Weise Anlass für eine solche Reaktion des Arbeitnehmers gegeben. Das Zuwerfen könne nur als Schlusspunkt einer „Endlosdiskussion“ über die Berechtigung der Abmahnung gewertet werden.

#### **Keine Entschuldigung des Arbeitnehmers**

Weiter reichte es nach Auffassung des Gerichts auch nicht aus, dass der Arbeitnehmer erst unter dem Druck eines weiteren Personalgesprächs erklärte, er habe es nicht so gemeint. Das Gericht wertete diese Aussage nicht als Entschuldigung. Der Arbeitnehmer habe mit dieser Aussage gerade keinen eigenen Fehler eingestanden, den man ihm hätte vergeben können.

#### **Konsequenz**

Wer gegenüber seinem Arbeitgeber die betrieblichen Verhältnisse mit einem Konzentrationslager vergleicht oder den Arbeitgeber oder Kollegen grob beleidigt, riskiert eine fristlose Kündigung. Gleiches gilt für bewusst wahrheitswidrige Tatsachenbehauptungen (üble Nachrede). Eine gegen eine solche Kündigung erhobene Kündigungsschutzklage ist wenig Erfolg versprechend.

### **24. Rechnung der Telekom kann Zugang eines Telefax nicht beweisen**

#### **Einführung**

Im Streitfall hatte das Finanzamt mehrere Steuerbescheide gegen den Kläger erlassen. Innerhalb der einmonatigen Rechtsbehelfsfrist ging kein Einspruchsschreiben ein. In einem – späteren – Telefax-Schreiben an das Finanzamt teilte der Kläger mit, dass er seinen Einspruch gegen die Steuerbescheide nunmehr begründen wolle. Daraufhin forderte das Finanzamt den Kläger auf, eine Kopie des Einspruchsschreibens vorzulegen, da der in dem Telefax angesprochene Einspruch der Finanzbehörde nicht vorliege. Hierauf äußerte sich der Kläger nicht, worauf das Finanzamt den Einspruch mit der Begründung, das Einspruchsschreiben sei nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfrist in den Machtbereich der Finanzbehörde gelangt, als unzulässig verwarf. Das spätere Telefax-Schreiben sei erst nach Ablauf der Rechtsbehelfsfrist beim Finanzamt eingegangen.

#### **Entscheidung**

Mit der dagegen beim Finanzgericht angestregten Klage machte der Kläger u. a. geltend, die Einspruchsfrist sei gewahrt. Er habe mit einem Schreiben rechtzeitig gegen alle Steuerbescheide Einspruch eingelegt, und zwar per Telefax von einem separaten Telefaxanschluss. Der Übertragungsvorgang habe 31 Sekunden gedauert und sei fehlerfrei verlaufen. Dies ergebe sich aus der Rechnung der Deutschen Telekom. Soweit das Finanzamt vortrage, dass bei ihm kein Einspruch eingegangen sei, komme dem vorgelegten Journal kein Beweiswert zu, weil die Möglichkeit bestehe, dass Telefaxe aus dem Verzeichnis gelöscht werden könnten.

#### **Die Klage hatte keinen Erfolg**

Das FG führte u. a. aus, das Finanzamt habe die Einsprüche gegen die Steuerbescheide wegen Versäumung der einmonatigen Frist zu Recht als unzulässig verworfen. Ein Einspruchsschreiben, das per Telefax übermittelt worden sei, sei dem Finanzamt nach Aktenlage nicht zugegangen. Das vom Finanzamt vorgelegte Protokoll seines Empfangsgerätes weise am entsprechenden Tag keinen Eingang eines Telefax des Klägers aus. Hinweise auf Manipulationen seien nicht ersichtlich.

#### **Keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**

Der für die Absendung des Telefax Verantwortliche müsse alles Mögliche und Zumutbare tun, um das vollständige Gelingen der Absendung zu überprüfen. Die Pflicht zur Ausgangskontrolle ende erst dann, wenn feststehe, dass das betreffende Schriftstück dem Empfänger auch wirklich ordnungsgemäß zugeleitet worden sei. Dazu müsse sich der Absender von seinem Telefaxgerät einen Einzelnachweis ausdrucken lassen, aus dem sich die störungsfreie Übermittlung ergebe. Diesen habe der Kläger trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Die Rechnung der Telekom mit Einzelverbindungs nachweis belege lediglich, dass an jenem Tage von dem Anschluss des Klägers eine Verbindung zu der angegebenen Zielnummer hergestellt worden sei und sie weise die Dauer der Verbindung aus, lasse aber keinen Rückschluss auf die fehlerfreie Übermittlung des Schriftstücks zu. Auf die weitere Frage, ob das Empfangsgerät des Finanzamts zum maßgeblichen Zeitpunkt störungsfrei gearbeitet habe, komme es daher nicht an.

**Konsequenz**

Wer vor Gericht den Nachweis über den Zugang eines per Fax verschickten Schriftsatzes führen muss, sollte jedenfalls einen „OK“-Sendevermerk und ein entsprechendes Ausgangsjournal vorlegen können.

## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

**25. Gewinne aus der Veräußerung von Bezugsrechten körperschaftsteuerfrei****Kernproblem**

Für eine Kapitalgesellschaft sind nach § 8b Abs. 2 KStG Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer anderen Kapitalgesellschaft grundsätzlich steuerfrei. Ungeklärt ist bisher, ob auch Bezugsrechte Anteile im Sinne dieser Vorschrift sind.

**Sachverhalt**

Eine Kommanditgesellschaft, deren Anteilseigner ausschließlich Aktiengesellschaften waren, hielt in ihrem Anlagevermögen eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft. Diese Aktiengesellschaft führte eine Kapitalerhöhung durch, an der sich die Kommanditgesellschaft nicht beteiligte. Sie veräußerte die ihr zustehenden Bezugsrechte. Die Kommanditgesellschaft erklärte einen steuerfreien Gewinn; das Finanzamt sah hierin einen steuerpflichtigen Vorgang.

**Entscheidung**

Das FG Köln vertritt die Auffassung, dass der Begriff der Anteile an einer Körperschaft im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG auch Bezugsrechte auf Aktien oder GmbH-Anteile umfasst. Insofern steht den hinter der Kommanditgesellschaft stehenden Aktiengesellschaften ein steuerfreier Veräußerungsgewinn zu.

Wirtschaftlich besteht zwischen der Veräußerung von Anteilen und den Veräußerungen von Bezugsrechten kein Unterschied. So stellt das Bezugsrecht eine Ausgleichsvergütung dar, die wirtschaftlich einer Teilveräußerung von Gesellschaftsanteilen gleichkommt. Die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen soll aber nach dem gesetzgeberischen Willen von der Besteuerung freigestellt werden.

**Konsequenzen**

Die Entscheidung ist zu begrüßen. Sie steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu der Veräußerung von Bezugsrechten durch Privatpersonen. Dort war fraglich, ob der Verkauf von Bezugsrechten dem Halbeinkünfteverfahren unterliegt. Der Bundesfinanzhof hat dies bejaht.

**26. Realisierung des Auflösungsverlustes bei Liquidation einer GmbH****Kernproblem**

Bei der Liquidation einer GmbH ist es regelmäßig für den Gesellschafter von Interesse, einen Auflösungsverlust im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG möglichst früh steuermindernd geltend zu machen. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund zu sehen, dass Liquidationen häufig mehrere Jahre in Anspruch nehmen.

**Rechtslage**

Der Zeitpunkt der steuerlichen Berücksichtigung des Auflösungsgewinns bzw. -verlustes bestimmt sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere dem sog. Realisationsprinzip. Damit setzt die Realisation des Auflösungsgewinns bzw. -verlustes neben der zivilrechtlichen Auflösung der Gesellschaft voraus, dass der i. S. d. § 17 Abs. 1 EStG beteiligte Gesellschafter mit Zuteilungen und Rückzahlungen aus dem Gesellschaftsvermögen nicht mehr rechnen kann, und es muss feststehen, ob und in welcher Höhe noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG zu berücksichtigende wesentliche Aufwendungen anfallen werden.

Ausnahmsweise kommt eine Berücksichtigung des Auflösungsverlustes schon vor Beendigung des Liquidationsverfahrens in Betracht. Hierzu muss aufgrund des Inventars und der Liquidationsbilanz oder einer Zwischenrechnungslegung ohne weitere Ermittlungen mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen sein, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die

Schulden nicht mehr decken wird. Dies ist nicht der Fall, wenn noch erhebliches Vermögen vorhanden ist, dessen konkrete Verwertungsergebnisse bei Eröffnung des Liquidationsverfahrens noch nicht absehbar sind.

### **Entscheidung**

Das Finanzgericht München sieht eine vorzeitige Verlustrealisierung in nachfolgenden Fällen nicht als gegeben an:

- Es kann nicht nachgewiesen werden, dass das Stammkapital in voller Höhe einbezahlt wurde. In diesem Fall besteht ansonsten insoweit eine verwertbare Forderung der GmbH
- Es können noch nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen, da Verhandlungen zwischen Gesellschafter und Banken über die Höhe der Bürgschaftsinanspruchnahme noch nicht abgeschlossen sind.

### **Konsequenzen**

Das obige Urteil steht im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung. Von dem Regelfall der Verlustberücksichtigung mit Abschluss der Liquidation kann nur in engen Grenzen abgewichen werden. Auf Ebene der Gesellschaft muss eine Auskehrung von Vermögen an den Gesellschafter ausgeschlossen sein. Auf Ebene des Gesellschafters dürfen keine wesentlichen Änderungen bei seinen Kosten (nachträgliche Anschaffungskosten bzw. Veräußerungs- oder Aufgabekosten) mehr anfallen.

## **27. Wirksame Kapitalaufbringung in der Komplementär-GmbH auch bei Rückfluss der Einlagen personenidentischer Gesellschafter als Darlehen an KG**

### **Einführung**

Stammeinlagen einer GmbH, die sofort nach Gründung als Darlehen oder in sonstiger Weise an die Gesellschafter zurückfließen, gelten als nicht erbracht. In der Insolvenz der Gesellschaft werden die Gesellschafter vom Insolvenzverwalter deshalb auf erneute Leistung der Stammeinlagen in Anspruch genommen. Ebenso behandelt der BGH die Hingabe eines Darlehens durch eine GmbH an eine OHG, an der die Gesellschafter der GmbH beteiligt sind. Die Auszahlung des Darlehens an die OHG wird als Zahlungsvorgang an die GmbH-Gesellschafter bewertet.

### **Entscheidung**

Im nunmehr entschiedenen Fall waren die Stammeinlagen zwar zunächst erbracht worden, dann aber, wie in der Praxis häufig, sofort als Darlehen an eine KG gewährt, deren persönlich haftender Gesellschafter sie war. Die Gesellschafter der GmbH waren auch die Kommanditisten der KG. Die Gesellschafter sind dennoch nach Auffassung des OLG Jena nicht zur erneuten Zahlung der Stammeinlagen verpflichtet. Ein erfüllungsschädlicher Rückfluss hat danach ebenfalls nicht stattgefunden. Ein Darlehen an die KG, bei der die GmbH persönlich haftender Gesellschafter ist, ist anders zu beurteilen als ein Darlehen an eine OHG. Bei der GmbH & Co. KG besteht die vom BGH geforderte Einheit nur zwischen der GmbH und „ihrer KG“. Wirtschaftlich betrachtet ist das Darlehen, welches die Verwaltungs-GmbH „ihrer“ KG auszahlt, nicht zugleich als Zahlungsvorgang an die Gesellschafter zu werten. Die Verwaltungs-GmbH handelt ihrer Aufgabenstellung gemäß und tätigt ein Verkehrsgeschäft, wenn sie Finanzmittel in die KG als der eigentlichen Betriebsgesellschaft einbringt. Aufgrund der Kapitalbindung in der GmbH & Co. KG besteht nicht die Gefahr, dass die Stammeinlagen der GmbH im Wege über die KG an die GmbH-Gesellschafter zurückfließen.

### **Konsequenz**

Die Darlehensvergabe einer Verwaltungs-GmbH an die Betriebs-KG ist nach Auffassung des OLG Jena kein erfüllungsschädlicher Rückfluss der Stammeinlagen an die GmbH-Gesellschafter. Das Urteil entschärft ein mögliches Haftungsrisiko für eine Vielzahl von Praxisfällen, jedoch wird der BGH in dieser Sache das letzte Wort haben.

## **28. Uneinbringlichkeit einer Forderung**

### **Kernproblem**

Werden Forderungen uneinbringlich, so hat der Gläubiger, also der leistende Unternehmer, die Umsatzsteuer zu korrigieren und der Schuldner, der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug.

Uneinbringlich ist eine Forderung nach der Rechtsprechung des BFH, wenn die Forderung nicht beglichen wird und der Gläubiger diese auch in absehbarer Zeit nicht durchsetzen kann. Dies ist u. a. gegeben, wenn der Schuldner das Bestehen der Forderung substantiiert bestreitet.

### **Neue Entscheidung**

Der BFH hatte aktuell zu entscheiden, ob Uneinbringlichkeit vorliegt, wenn der Leistungsempfänger die Forderung als solche nicht bestreitet aber mit einer Gegenforderung aufrechnet, die wiederum vom Gläubiger substantiiert bestritten wird. Im zu entscheidenden Fall hatte ein Mieter umfangreiche Renovierungsarbeiten durchgeführt und diese mit der Mietforderung des Vermieters verrechnet, da er der Auffassung war, dass ihm die Renovierungskosten vom Mieter zu erstatten wären; der Mieter bestritt dies. Erst nach Abschluss eines Rechtsstreits beglich der Mieter die Mietforderung. Das Finanzamt kürzte beim Mieter den Vorsteuerabzug aus der Miete, da aus Sicht des Vermieters die Miete uneinbringlich geworden sei. Der Mieter wiederum vertrat die Ansicht, dass er die Mietforderung durch Aufrechnung mit seiner „Schadensersatzforderung“ beglichen hätte, eine Kürzung der Vorsteuer käme nicht in Betracht. Der BFH bestätigte zunächst seine zuvor aufgeführte Rechtsprechung und kommt zum Ergebnis, dass eine Forderung in diesem Sinne uneinbringlich ist, wenn die Aufrechnung vom Gläubiger bestritten wird. Der BFH argumentiert hierbei alleine aus Sicht des Gläubigers, der seine Forderung nicht in absehbarer Zeit durchsetzen konnte. Dass der Schuldner das Bestehen der Mietforderung als solche nicht bestritten und letztendlich beglichen hat ist unerheblich. Die Zahlung der Miete nach Abschluss des Rechtsstreits wertet der BFH als nachträgliche Vereinnahmung des Entgelts, § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG.

### **Konsequenz**

Die Uneinbringlichkeit von Forderungen ist aus Sicht des Gläubigers zu beurteilen. Kann er unterstellen, dass die Forderung bei objektiver Betrachtung nicht in absehbarer Zeit beglichen wird, kann er die Umsatzsteuer korrigieren. Der Korrektur steht nicht entgegen, dass das Entgelt später noch vereinnahmt wird.

## **29. Forderungsausfall als vGA**

### **Kernproblem**

Gewährt eine GmbH ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person ein Darlehen ohne eine entsprechende fremdübliche Besicherung, so kann die Darlehensvergabe gesellschaftsrechtlich veranlasst sein. Wenn der Schuldner das Darlehen nicht zurückzahlen kann, muss die GmbH in ihrer Bilanz eine Wertberichtigung auf die Darlehensforderung vornehmen. Es schließt sich die Frage an, welche Konsequenzen bei der GmbH und dem Gesellschafter zu ziehen sind.

### **Einkommenswirkung bei der GmbH**

War die Darlehenshingabe gesellschaftsrechtlich veranlasst, etwa weil auf eine Besicherung verzichtet wurde, so führt die Wertberichtigung auf die Forderung wegen Uneinbringlichkeit bei der GmbH zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Der in der Handels- und Steuerbilanz ausgewiesene Aufwand ist daher im Jahr der Wertberichtigung außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

### **Herstellung der Ausschüttungsbelastung**

Zu Zeiten des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens führten Gewinnausschüttungen (auch verdeckte) bei der GmbH zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung von 30 %. Die Ausschüttungsbelastung war allerdings nicht bereits bei Eintritt der Vermögensminderung herzustellen, sondern erst beim tatsächlichen Mittelabfluss. Dieser liegt nach BFH-Rechtsprechung erst vor, wenn die Forderung tatsächlich ausfällt, nicht hingegen, solange sie zivilrechtlich noch besteht. In einer aktuellen Entscheidung sieht das Finanzgericht Münster den Mittelabfluss sogar dann noch nicht als gegeben an, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners (im Streitfall eine KG) mangels Masse abgelehnt und die KG im Handelsregister gelöscht wurde. Auch wenn die Realisierung der Forderung damit praktisch unmöglich ist, so bestehe die Forderung zivilrechtlich doch weiter und könnte theoretisch im Wege der Nachtragsliquidation durchgesetzt werden, wenn die KG doch noch über Gesellschaftsvermögen verfügt.

### **Konsequenz**

Das Urteil ist zwar zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung im früheren Anrechnungsverfahren ergangen, dürfte aber auch für das heutige Halbeinkünfteverfahren Bedeutung haben, denn die Herstel-

lung der Ausschüttungsbelastung korrespondiert systematisch mit der Besteuerung der Ausschüttung beim Anteilseigner. Sollte die Auffassung des Finanzgerichts vor dem BFH Bestand haben, könnte dies eine deutlich verzögerte Erfassung der Ausschüttung beim Anteilseigner zur Folge haben.

### 30. Finanzierung konzerninterner Beteiligungsverkäufe – BMF-Schreiben zu § 8a Abs. 6 KStG veröffentlicht

#### Einführung

Die zum 1.1.2004 neu gefasste Vorschrift des § 8a KStG hat das Ziel, die Fremdfinanzierung von Kapitalgesellschaften durch ihre Gesellschafter einzuschränken. Eine Sonderregelung trifft § 8a Abs. 6 KStG. Danach sind Zinsen auf Darlehen nicht abzugsfähig, die zum Erwerb einer Kapitalbeteiligung durch eine andere Konzerngesellschaft aufgenommen wurden. Die Auslegung der Vorschrift ist aufgrund ihrer Unbestimmtheit hoch umstritten. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 19.9.2006 ihre Sicht der Dinge zu einer Reihe von Fragen veröffentlicht.

#### Inhalt

Für die Praxis bedeutsam sind insbesondere die folgenden Aussagen.

Der Veräußerer muss (mittelbar oder unmittelbar) eine Kapitalgesellschaft sein; die Veräußerung durch natürliche Personen führt nicht zur Anwendung des § 8a Abs. 6 KStG.

Beim Erwerber muss es durch den Erwerb zu einer Verbesserung der für die Ermittlung der für die Ermittlung der abzugsfähigen Zinsen auf Gesellschafterdarlehen zulässigen Fremdkapital-Eigenkapital-Quote kommen.

Im Hinblick auf die übertragene Beteiligung gibt es keine Mindestbeteiligungsquote. Auch die Übertragung einer 1 %igen Beteiligung kann danach die Folgen der Vorschrift auslösen.

Zwischen dem Erwerb der Beteiligung und der Darlehensaufnahme muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen. Dieser Zusammenhang wird von der Finanzverwaltung weit gefasst und kann danach z. B. auch dann vorliegen, wenn die Darlehensaufnahme vor dem Anteilserwerb liegt.

Auch kurzfristiges überlassenes Fremdkapital soll schädlich sein.

#### Konsequenz

Insbesondere die weite Abgrenzung des Veranlassungszusammenhangs zwischen Beteiligungserwerb und Darlehensaufnahme führt zu einem weiten Anwendungsbereich der Vorschrift. Da für Zinsen nach dieser Vorschrift weder eine Freigrenze zur Anwendung kommt noch eine bestimmte Eigenkapital-Fremdkapital-Quote zulässig ist und auch ein Drittvergleich nicht in Betracht kommt, sind sämtliche unter § 8a Abs. 6 KStG fallende Zinsen steuerlich nicht abzugsfähig. Daher ist in diesem Bereich größte Vorsicht geboten.

## Steuertermin-Kalender 2007

### 1. Halbjahr 2007

Steuerart	Januar		Februar		März		April		Mai		Juni	
	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1	Fälligkeit s- tag	Ende der Schon- frist 1
<b>Aufsichtsrats- und Abzugsteuer bei beschränkter Steuer-</b>	10. 1.	15. 1. <sup>2</sup>					10. 4.	13. 4.				

<b>pflichtigen</b>												
<b>Einkommen- und Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag</b>					12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.					11. 6. <sup>2</sup>	14.6.
<b>Getränkesteuer<sup>3</sup></b>	10. 1.	15. 1. <sup>2</sup>	12. 2. <sup>2</sup>	15. 2.	12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.	10. 4.	13. 4.	10. 5.	14. 5. <sup>2</sup>	11. 6. <sup>2</sup>	14. 6.
<b>Gewerbsteuer</b>			15. 2.	19. 2. <sup>2</sup>					15. 5.	18. 5.		
<b>Grundsteuer:</b>												
<ul style="list-style-type: none"> <li>• vierteljährliche Fälligkeit</li> <li>• Fristablauf für Erlassanträge 2006</li> </ul>			15. 2.	19. 2. <sup>2</sup>	2.4. 2	-			15. 5.	18. 5.		
<b>Hundesteuer<sup>3</sup></b>	15. 1.	18. 1.					16. 4. <sup>2</sup>	19. 4.				
<b>Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag</b>					12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.					11. 6. <sup>2</sup>	14.6.
<b>Lohnsteuerbescheinigung 2006</b> elektronische Übermittlung			28. 2.	-								
<b>Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag</b>	10. 1.	15. 1. <sup>2</sup>	12. 2. <sup>2</sup>	15. 2.	12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.	10. 4.	13. 4.	10. 5.	14. 5. <sup>2</sup>	11. 6. <sup>2</sup>	14. 6.
<b>Mini-Job-Verhältnisse im Privathaushalt<sup>4</sup></b>	15. 1.	-										
<b>Steuererklärungen 2006:</b> Ende der generellen Abgabefrist									31. 5.	-		
<b>Umsatzsteuer<sup>5</sup></b>												
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorauszahlung</li> <li>• Zusammenfassende Meldung (ZM)<sup>6</sup></li> </ul>	10. 1.	15. 1. <sup>2</sup>	12. 2. <sup>2</sup>	15. 2.	12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.	10. 4.	13. 4.	10. 5.	14. 5. <sup>2</sup>	11. 6. <sup>2</sup>	14. 6.
<b>Vergnügungsteuer</b>	10. 1.	15. 1. <sup>2</sup>	12. 2. <sup>2</sup>	15. 2.	12. 3. <sup>2</sup>	15. 3.	10. 4.	13. 4.	10. 5.	14. 5. <sup>2</sup>	11. 6. <sup>2</sup>	14. 6.

<sup>1</sup>Ein Säumniszuschlag, der wegen Nichtzahlung bei Fälligkeit entstanden ist, wird bei **Verspätungen bis zu 3 Tagen** (Schonfrist) nicht erhoben. Die **Schonfrist gilt nicht** für Bar- und Scheckzahlungen.

<sup>2</sup>Verschiebung des Termins auf diesen Tag nach § 108 Abs. 3 AO.

<sup>3</sup>In einigen Gemeinden abweichende Termine.

<sup>4</sup>Einzug der Beiträge für die Monate Juli bis Dezember 2006 beim Haushaltsscheckverfahren.

<sup>5</sup>Antrag auf Dauerfristverlängerung: Danach kann die Anmeldefrist jeweils um einen Monat verlängert werden, sofern bis zum ursprünglichen Termin eine Abschlagszahlung von 1/11 der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr angemeldet und geleistet wird.

<sup>6</sup>Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2007 sieht vor, dass die bisherige vierteljährliche Abgabe der zusammenfassenden Meldung zukünftig **monatlich** erfolgen soll. Die Verabschiedung des Gesetzes durch den Bundesrat ist am 15.12.2006 geplant.

Die Veröffentlichung dieser Termine erfolgt nach sorgfältiger Prüfung, aber ohne Gewähr. Eine Haftung kann nicht übernommen werden

Für Rückfragen stehe ich Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Bernd Urban  
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Albgastr. 14 E, 76287 Rheinstetten-Forchheim  
Tel. 0721/160894-52; Fax 0721/160894-53

[www.steuerkanzlei-urban.de](http://www.steuerkanzlei-urban.de)

oder

[www.steuerberater-urban.com](http://www.steuerberater-urban.com)