

# Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)  
Telefon: (089) 17 30 05 -50 - Telefax: (089) 17 30 05 -56  
mail@finas.com - www.finas.com

## Mandanten-Rundschreiben 04/2009

### **Bilanzrechtsreform (BilMoG) • häusliches Arbeitszimmer • gewerblicher Grundstückshandel • Wahlrecht zwischen alter und neuer Erbschaftsteuer**

Sehr geehrte Damen und Herren,

über gleich mehrere Entwicklungen ist hinsichtlich der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer zu berichten. Während einerseits die Auslegung der aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen sehr restriktiv ist, gewinnt ein aktuelles Urteil zur Abgrenzung eines häuslichen Arbeitszimmers von voll absetzbaren Betriebsräumen an Bedeutung. Gleichsam ist vor dem Bundesverfassungsgericht eine Klage zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Abzugsbeschränkung anhängig.

Des Weiteren sind mehrere Urteile zum gewerblichen Grundstückshandel ergangen. Dies zeigt, dass diese Thematik sehr streitanfällig und schwer planbar ist. Die Gefahren einer möglichen Steuerpflicht sollten frühzeitig erkannt werden.

Einen Schwerpunkt bildet nun die Beilage zur Reform des Handelsbilanzrechts. Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wurde eine äußerst weitreichende Reform beschlossen. Betroffen sind Unternehmen jeder Rechtsform und Größe. Hervorzuheben sind die Änderungen zu Ansatz und Bewertung der Rückstellungen. Von besonderer Bedeutung sind für die Praxis die Übergangsvorschriften. In vielen Fällen erfolgt ein zwingender erfolgswirksamer Übergang, sodass das Ergebnis der ersten Bilanz nach den neuen Regeln deutlich beeinflusst sein kann. Teilweise existieren aber auch Übergangswahlrechte, die genutzt werden können.

Mit freundlichen Grüßen  
Finas GmbH

Horst R. Bauer  
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky  
WP/StB

Friedrich Trautmann  
WP/StB

Geschäftsführer:  
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB  
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP - Dipl.-Kfm. Friedrich Trautmann WP u. StB  
München HRB 75 498  
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der  
**INTEGRA INTERNATIONAL®**  
Your Global Advantage

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Wahlrecht zwischen altem und neuem Erbschaftsteuerrecht
- 2 Elterngeld und Progressionsvorbehalt
- 3 Kein steuerlicher Abzug von Steuernachzahlungszinsen
- 4 Kein Vorsteuerabzug bei Bau eines gemischt genutzten Gebäudes
- 5 Kindergeldgewährung bei Grenzgängern
- 6 Aktuelle Urteile zum gewerblichen Grundstückshandel
- 7 Auszahlung des Kindergeldes bei behinderten Kindern an den Sozialhilfeträger?
- 8 Ausbildungsfreibetrag auch für hochbegabtes Kind erst bei Volljährigkeit

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 9 Geänderter Krankenversicherungssatz ab 1.7.2009
- 10 Aktuelles zum häuslichen Arbeitszimmer
- 11 Kein Rechtsmissbrauch bei Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung
- 12 (Bar-)Geldgutschein ist Barlohn und kein begünstigter Sachbezug
- 13 Ausweitung der Anwendungsfälle zum beruflich begründeten doppelten Haushalt
- 14 Mietausfall nach Umzug
- 15 Übernahme von Geldbußen, Geldstrafen o.Ä. durch den Arbeitgeber

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 16 Elektronische Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen
- 17 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen
- 18 Zulässigkeit der Bildung einer Gewerbesteuer-Rückstellung in der Steuerbilanz
- 19 Grenzen der Hinzuschätzung wegen behaupteter nicht ordnungsgemäßer Buchführung
- 20 Zum Nachweis dauernder Berufsunfähigkeit bei Betriebsveräußerung
- 21 Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen erb-schaftsteuerlich begünstigt
- 22 Nachholverbot bei Pensionsrückstellungen auch bei Berechnungsfehlern
- 23 Angabe der handelsüblichen Bezeichnung in einer umsatzsteuerlichen Rechnung
- 24 Ansparabschreibung bei Freiberuflern ab 2007 nur noch für "kleine und mittlere" Be-triebe
- 25 Steuerbelastung durch Geschäftsänderung

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 26 Pensionszusagen an tätige Mitunternehmer
- 27 Grundbuchfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 28 Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Kapitalanlegers sind nicht ab-zugsfähig
- 29 Frist bei der Veräußerung von Zertifikaten beachten
- 30 In 2009 gezahlte Depot-Kontoführungsgebühren u.U. noch für 2008 steuerwirksam

---

### Für Hauseigentümer

---

- 31 Einbau einer hochwertigen, individuell geplanten Küche als Anschaffungsaufwand
- 32 Zinsen für ein Darlehen zur Finanzierung von Beiträgen für eine zur Sicherung eines Anschaffungsdarlehens abgetretene Lebensversicherung können Werbungskosten sein
- 33 Beiträge zur Instandhaltungsrücklage bei individuellem Wohnungseigentümer zunächst keine Werbungskosten

---

### Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

- 34 Keine Körperschaftsteuerfreiheit von Gewinnausschüttungen bei Holding- und Beteiligungsunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes
- 35 Bis 2007: Kein Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen
- 36 Abzugsfähiger Beteiligungsaufwand bei grenzüberschreitendem Dividendenbezug
- 37 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung
- 38 Eigenkapitalersatzrecht für Altfälle vor Geltung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts
- 39 Außerordentliche Kündigung und Abberufung eines Geschäftsführers (unheilbares Zerwürfnis)

---

### Beilage „Neue Regelungen für die Handelsbilanz - Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“

---

- 40 Überblick und Handlungsbedarf
- 41 Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG
- 42 Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
- 43 Bewertung von Pensionsrückstellungen
- 44 Sonstige Rückstellungen
- 45 Neuregelung der latenten Steuern
- 46 Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital
- 47 Erweiterung der Anhangsberichterstattung

---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

#### 1 Wahlrecht zwischen altem und neuem Erbschaftsteuerrecht

Für **Erbfälle der Jahre 2007 und 2008** besteht das gesetzliche Wahlrecht, entweder das bisherige oder aber das ab dem 1.1.2009 gültige Erbschaftsteuerrecht anzuwenden. Dieses Wahlrecht muss nach derzeitigem Stand mittels Antrag an die Finanzverwaltung **spätestens bis zum 30.6.2009** ausgeübt werden. Das Wahlrecht kann von jedem Erben getrennt von den anderen ausgeübt werden.

Insoweit muss im konkreten Fall geprüft werden, welches Recht günstiger ist. So kann z. B. die umfangreiche Verschonung für Betriebsvermögen auch bereits für diese Erbfälle genutzt werden. Soweit das neue Recht auf Antrag zur Anwendung kommt, gilt dies allerdings **nicht für die angehobenen Freibeträge**. Im Einzelnen können folgende Punkte für die Anwendung des neuen Rechts sprechen:

- Anhebung der Tarifstufen des Steuertarifs, was bei gleicher Bewertung – so z. B. bei der Übertragung von Kapitalvermögen – zu einer geringeren Steuerbelastung führen kann;
- Ausweitung bestimmter Steuerbefreiungen, wie z. B. für Pflegeleistungen;
- Neuregelung der Verschonung für Betriebsvermögen, was im Einzelfall günstiger sein kann;
- sachliche Steuerbefreiung für die Übertragung einer selbst genutzten Immobilie bei anschließender Eigennutzung.

**Hinweis:**

Wie angesprochen, kann die Günstigerprüfung nur durch eine Vergleichsrechnung für den konkreten Fall erfolgen. Der Bundesrat regt eine Verlängerung dieser Frist bis zum 31.12.2009 an. Insoweit steht eine Entscheidung allerdings noch aus.

**2 Elterngeld und Progressionsvorbehalt**

Elterngeld nach dem Bundeselterngeldgesetz ist bei der Einkommensteuer steuerfrei. Allerdings unterliegt das Elterngeld dem Progressionsvorbehalt, was bedeutet, dass dieses bei der Ermittlung des auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes einzubeziehen ist. Nach Ansicht der Finanzverwaltung unterliegt das Elterngeld in voller Höhe dem Progressionsvorbehalt. Dies wurde von dem Finanzgericht Nürnberg mit Urteil vom 19.2.2009 (Aktenzeichen 6 K 1859/2008) bestätigt. In diesem Verfahren versuchten die Eltern lediglich den den Mindestbetrag von 300 € übersteigenden Betrag des Elterngeldes in die Berechnung des Steuersatzes einzubeziehen. Der Mindestbetrag wird unabhängig davon gezahlt, ob vorher Einkünfte erzielt wurden.

Allerdings ist gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof eine Nichtzulassungsbeschwerde anhängig. Zu prüfen ist, ob gegen einschlägige Steuerbescheide Einspruch eingelegt werden soll. Mit dem Hinweis auf das anhängige Verfahren kann gleichzeitig ein Ruhen des Einspruchsverfahrens beantragt werden.

**Hinweis:**

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist das Elterngeld grundsätzlich als Bezug des Kindes anzusetzen, da es in der Regel Lohnersatz darstellt. Dies ist von Bedeutung, wenn die Eltern des Kindes für dieses noch Kindergeld erhalten, da das Kindergeld für ein volljähriges Kind nur dann gewährt wird, wenn es selbst Bezüge von nicht mehr als 7 680 € im Jahr hat. Nicht einzubeziehen ist allerdings der Mindestbetrag in Höhe von 300 € bzw. 150 € monatlich (bei Mehrlingsgeburten entsprechend vervielfacht), da dieser auch gezahlt wird, wenn vorher keine Einkünfte erzielt wurden.

**3 Kein steuerlicher Abzug von Steuernachzahlungszinsen**

Steuernachzahlungen und Steuererstattungen werden nach Verstreichen einer Karenzzeit von 15 Monaten verzinst. Wird bspw. die Einkommensteuererklärung für 2007 erst Ende 2008 abgegeben und erfolgt dann eine Veranlagung erst im Mai 2009 mit Festsetzung einer Steuerabschlusszahlung zum 15.6.2009, so ist die Steuernachzahlung für den Zeitraum vom 1.4.2009 bis zum 15.6.2009 mit 6 % p.a. zu Lasten des Steuerpflichtigen zu verzinsen. Steuerlich gilt nun die Besonderheit, dass **Steuererstattungs-zinsen** (also zu Gunsten des Steuerpflichtigen) als Zinseinkünfte der Einkommensteuer unterliegen, wohingegen **Steuernachzahlungszinsen** bei der Einkommensteuer nicht mindernd geltend gemacht werden können.

Ein Steuerpflichtiger hatte einen hohen Veräußerungsgewinn erzielt und den Erlös dann als Festgeld angelegt. Die erzielten Zinseinnahmen aus den Festgeldanlagen führten zu Steuernachzahlungen und auch zu Steuernachzahlungszinsen. Der Steuerpflichtige begehrte nun den Abzug der Steuernachzahlungszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dies lehnte der Bundesfinanzhof mit Urteil

vom 22.9.2008 (Aktenzeichen VIII R 2/07) ab. Herausgestellt wurde auch, dass gegen das steuerliche Verbot des Abzugs von Steuernachzahlungszinsen keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden.

**Hinweis:**

Steuererstattungszinsen können wegen des vergleichsweise hohen Zinssatzes von 6 % durchaus attraktiv sein. Steuernachzahlungszinsen sollten dagegen durch Anpassung der Vorauszahlungen oder frühzeitige Abgabe der Steuererklärung nach Möglichkeit vermieden werden.

#### 4 Kein Vorsteuerabzug bei Bau eines gemischt genutzten Gebäudes

Der Europäische Gerichtshof hatte in dem viel beachteten Urteil vom 8.5.2003 in der Rechtssache „Seeling“ entschieden, dass die beim Erwerb gemischt unternehmerisch und nichtunternehmerisch genutzter Gegenstände geschuldete Umsatzsteuer grundsätzlich vollständig und sofort als Vorsteuer vom Finanzamt zu erstatten ist, wenn sich der Unternehmer dafür entscheidet, diese Gegenstände seinem Unternehmen zuzuordnen. Dies führte zu **Steuersparmodellen** insbesondere **bei gemischt genutzten Gebäuden**: Der Unternehmer kann die gesamten Vorsteuern aus den Baukosten sofort vom Finanzamt erstattet bekommen und muss dann lediglich in den Folgejahren die auf den nichtunternehmerisch genutzten Teil des Hauses entfallenden Vorsteuern rätterlich an das Finanzamt wieder zurückzahlen. Insgesamt ergibt sich ein erheblicher Liquiditätsvorteil.

Im Fall „Seeling“ wurde der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil zur Erzielung von der Umsatzsteuer unterliegenden Umsätzen genutzt. Fraglich blieb, wie zu verfahren ist, wenn der unternehmerisch genutzte Teil zur Erzielung von steuerfreien Umsätzen genutzt wird. Über einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof bereits mit Urteil vom 8.10.2008 (Aktenzeichen XI R 58/07) für Zeiträume bis zum 1.4.1999 entschieden und keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes eingeräumt, soweit nur umsatzsteuerfreie Umsätze zu erwarten seien. Diese Rechtsprechung ist nun für **Zeiträume ab dem 1.4.1999** bestätigt worden. Im Urteilsfall wurde ein Teil des Gebäudes steuerfrei an eine Arztpraxis vermietet und im Übrigen zu privaten Wohnzwecken genutzt. Mit Urteil vom 11.3.2009 (Aktenzeichen XI R 69/07) hat der Bundesfinanzhof in diesem Fall den Vorsteuerabzug abgelehnt.

**Hinweis:**

Steuergestaltungsmodelle in Anlehnung an den Fall „Seeling“ werden häufig empfohlen. Im Einzelfall kann dies auch durchaus berechtigt sein. Allerdings muss verdeutlicht werden, dass die Anwendbarkeit und die Vorteilhaftigkeit solcher Modelle für jeden Einzelfall sehr sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden muss.

#### 5 Kindergeldgewährung bei Grenzgängern

Bei Arbeitnehmern, die in Deutschland wohnen, aber in einem anderen EU-Staat arbeiten, ist zu prüfen, in welchem Staat Kindergeld zu gewähren ist. Der Europäische Gerichtshof hatte jedenfalls mit Urteil vom 20.5.2008 (Aktenzeichen C-352/06, Bosmann) entschieden, dass dann, wenn der Arbeitnehmer im Beschäftigungsmitgliedstaat dem System der sozialen Sicherung unterliegt, dies nicht dem Bezug von Familienleistungen, wie z. B. Kindergeld, im Wohnmitgliedstaat entgegensteht.

Hieraus folgt, dass ein Anspruch auf Festsetzung und Zahlung von deutschem Kindergeld in grenzüberschreitenden Fällen besteht, wenn das Recht des Beschäftigungsstaates weder Kindergeld noch eine vergleichbare Leistung vorsieht, z. B. weil dort eine Alters- oder Einkommensgrenze überschritten wird. Diese Sichtweise ist für die Eltern also günstig. Im Einzelfall muss dann geprüft werden, ob die Kindergeldvoraussetzungen im Wohnsitzstaat erfüllt sind.

Die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundeszentralamts für Steuern vom 6.5.2009, Aktenzeichen St II 2 – FG 2020 – 13/08) weist insoweit allerdings darauf hin, dass in Deutschland auf Grund einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in folgenden Fällen kein Anspruch auf Zahlung des Kindergeldes bzw. der Differenz zwischen dem ausländischen und dem höheren deutschen Kindergeld besteht:

- Ein Alleinerziehender bzw. eine Alleinerziehende wohnt in Deutschland und ist in einem anderen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaat bzw. in der Schweiz beschäftigt und im Beschäftigungsstaat ist eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung zu zahlen oder wäre bei entsprechender Antragstellung zu zahlen.
- Beide Elternteile sind ausschließlich in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat bzw. in der Schweiz beschäftigt, Wohnsitz der Familie ist in Deutschland und im Beschäftigungsstaat ist eine dem Kindergeld vergleichbare Leistung zu zahlen oder wäre bei entsprechender Antragstellung zu zahlen.

## 6 Aktuelle Urteile zum gewerblichen Grundstückshandel

Werden von Privatpersonen Grundstücke veräußert, so ist ein sich dabei ergebender Gewinn (oder ggf. auch Verlust) steuerlich im Grundsatz unbeachtlich. Hiervon gibt es allerdings zwei wichtige Ausnahmen, nämlich zum einen unterliegt der Gewinn dann der Besteuerung, wenn zwischen Kauf und Verkauf ein Zeitraum von weniger als zehn Jahren liegt (Ausnahmen bestehen bei einer Selbstnutzung) und zum anderen unterliegt der Gewinn dann der Besteuerung, wenn ein sog. **gewerblicher Grundstückshandel** vorliegt. Als Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels gilt die **Überschreitung der „Drei-Objekt-Grenze“**. Danach ist die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums grundsätzlich gewerblich und damit steuerlich relevant.

### Hinweis:

Der gewerbliche Grundstückshandel ist gesetzlich nicht definiert, sondern nur als Abgrenzung zwischen der steuerlich unbeachtlichen Vermögensverwaltung und der steuerlich beachtlichen gewerblichen Tätigkeit durch die Rechtsprechung festgelegt. Insofern haben sich bestimmte Leitlinien durch eine langjährige Rechtsprechung erst herausgebildet, wobei eine Vielzahl an Urteilen aber immer wieder zu neuen Abgrenzungen führt. Eine Abgrenzung ist deshalb nur im Einzelfall möglich und dann auch nur unter vielen Unwägbarkeiten. Nicht zuletzt die Vielzahl an Rechtsprechung zu dieser Thematik zeigt, wie streitanfällig die Abgrenzung ist. Von daher sollte in diesen Fällen dringend steuerlicher Rat eingeholt werden.

### a) Gewerblicher Grundstückshandel auch bei Überschreiten des Fünfjahreszeitraums auf Grund besonderer Umstände

Die von der Rechtsprechung aufgestellte Drei-Objekt-Grenze gilt innerhalb eines Fünfjahreszeitraums hinsichtlich der Abgrenzung zwischen der steuerlich nicht relevanten privaten Vermögensverwaltung und einem steuerlich relevanten gewerblichen Grundstückshandel nur als Indiz. Insofern kann auch bei Überschreiten dieses Zeitraums ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Das Finanzgericht Bremen betont in der Entscheidung vom 3.7.2008 (Aktenzeichen 1 K 50/07) allerdings, dass bei einem Zeitraum von mehr als fünf Jahren zwischen Erwerb und Veräußerung des Objekts nur dann von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist, wenn besondere Umstände vorliegen, die auf einen einheitlichen gewerblichen Betätigungswillen schließen lassen.

Im Streitfall erkannte das Gericht diese besonderen Umstände nicht. Ein Arzt veräußerte zwischen 1986 und 1991 27 Objekte, die er im Zeitraum von 1976 bis 1986 erworben hatte. Davon hatte der Kläger 1981 ein aus 21 Eigentumswohnungen bestehendes Objekt erworben und 1991 veräußert.

Im Urteilsfall lag die Interessenlage umgekehrt als sonst. Die Tätigkeit des Klägers war verlustreich und deshalb begehrte er eine Feststellung von Verlusten aus Gewerbebe-

trieb. Mangels Branchennähe und sonstiger Anhaltspunkte für eine frühere Veräußerungsabsicht oder händlertypischen Verhaltens verneinte das Finanzgericht aber das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit und erkannte den steuerlichen Abzug der Verluste nicht an.

**Hinweis:**

Bei sich abzeichnenden Verlusten sollte frühzeitig überlegt werden, wie der Schritt in die Gewerblichkeit getan werden kann, um die Verluste steuerlich geltend machen zu können.

**b) Erstmalige Bilanzaufstellung bei nicht erkanntem gewerblichen Grundstückshandel**

Ein gewerblicher Grundstückshandel wird vielfach zunächst nicht erkannt. Dies ist für den Steuerpflichtigen vielfach positiv. Fallen allerdings Verluste an, so kann sich dies auch deutlich negativ auswirken. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 26.11.2008 (Aktenzeichen X R 23/05) festgestellt, dass in diesem Fall bei der **erstmaligen Aufstellung der Bilanz** für den gewerblichen Grundstückshandel der Bilanzansatz der Immobilien sich nach dem Wert bemesse, zu dem er bei richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Die Einbuchung der Immobilien erfolgt somit gewinnneutral und frühere Wertminderungen können nicht berücksichtigt werden.

**Hinweis:**

Die Entscheidung zeigt, dass es in der Praxis sinnvoll ist, die Gewerblichkeit möglicherweise früher bewusst herbeizuführen, wenn Verluste absehbar sind. Die Anmeldung eines Gewerbes kann als Indiz für eine gewerbliche Tätigkeit schon ausreichen. Auch insoweit ist also eine frühzeitige umfassende Beratung angezeigt.

**c) Grundsätzlich keine Zusammenrechnung der von Schwesterpersonengesellschaften verkauften Grundstücke**

Höchstrichterlich ist entschieden, dass Grundstücksveräußerungen einer Personengesellschaft bei der Frage, ob einer ihrer Gesellschafter die Drei-Objekt-Grenze überschritten hat, mitzuzählen sind. Danach wird bei dem Gesellschafter ein gewerblicher Grundstückshandel angenommen, wenn bspw. die Gesellschaft selbst zwei entsprechende Objekte veräußert hat und darüber hinaus der Gesellschafter ebenfalls zwei relevante Objekte veräußert.

Nun hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.12.2008 (Aktenzeichen IV R 72/07) für den umgekehrten Fall entschieden, dass bei der Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen habe, solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen seien, die die Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft (Schwesterpersonengesellschaft) entwickelt haben. Auch die beruflichen Qualitäten der Gesellschafter, also ob sich diese bspw. professionell im Grundstücksgeschäft bewegen, sind insoweit irrelevant.

Auch hat der Bundesfinanzhof in diesem Urteil entschieden, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Grundstücksveräußerung für sich allein noch nicht ausreicht, um eine von Anfang an bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen. Dies ist von Bedeutung, da dann unabhängig von der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

**Hinweis:**

Dies zeigt, dass die Beurteilung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, nicht nur äußerst komplex ist, sondern auch gewisse Gestaltungsspielräume bietet, die allerdings nur bei sorgfältiger Beratung genutzt werden sollten.

## 7 Auszahlung des Kindergeldes bei behinderten Kindern an den Sozialhilfeträger?

Bei einem behinderten volljährigen Kind, das überwiegend auf Kosten des Sozialhilfeträgers in einer Pflegeeinrichtung untergebracht ist, kann das Kindergeld in bestimmten Fällen von der Familienkasse unmittelbar an den Sozialhilfeträger ausgezahlt werden. Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 9.2.2009 (Aktenzeichen III R 37/07) entschieden, dass dann eine Auszahlung an die Eltern zu erfolgen hat, wenn diese Aufwendungen mindestens in Höhe des Kindergeldes getragen haben. Dann besteht für den Sonderfall der Auszahlung des Kindergeldes an einen anderen als die Eltern keine Rechtfertigung, da die Eltern ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht nachgekommen sind. Insoweit dürfen allerdings nur tatsächlich entstandene Aufwendungen berücksichtigt werden.

### Hinweis:

Im Einzelfall müssten dann die tatsächlich entstandenen Kosten nachgewiesen werden, was eine entsprechende Dokumentation erfordert.

## 8 Ausbildungsfreibetrag auch für hochbegabtes Kind erst bei Volljährigkeit

Die Berufsausbildung der Kinder verursacht bei den Eltern regelmäßig hohe Kosten. Steuerlich können Kosten für ein sich in Berufsausbildung befindendes, **auswärtig untergebrachtes, volljähriges Kind** geltend gemacht werden, wenn die Eltern Anspruch auf einen Kinderfreibetrag haben. Der Abzug ist durch einen Freibetrag in Höhe von 924 € möglich. Allerdings verringert sich dieser Freibetrag um die eigenen Einkünfte des Kindes, soweit diese 1 848 € im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln bezogenen Zuschüsse (z. B. BAföG).

Streitig war, ob dieser Ausbildungsfreibetrag bei einem hochbegabten Kind auch schon dann zu gewähren ist, wenn dieses eine auswärtige Ausbildung wahrnimmt, aber noch nicht volljährig ist. Im Streitfall hatte das im Jahr 1989 geborene Kind bereits im Jahr 2006 die Schulzeit mit dem Abitur abgeschlossen und studierte seit dem 1.10.2006 an einer auswärtigen Universität Wirtschaftswissenschaften. Die Eltern begehrten nun den Ausbildungsfreibetrag. Sie argumentierten insbesondere, dass es im Hinblick auf die immer kürzer werdende gymnasiale Ausbildungszeit unverständlich sei, wenn an der im Gesetz verankerten Altersbeschränkung festgehalten werde. Darüber hinaus würde durch die Altersgrenze minderjährigen Kindern, die durch das Überspringen einzelner Klassenstufen ihre schulische Laufbahn früher beenden, nicht die gleiche Förderung zuteil, wie den Kindern, die erst nach Vollendung des 18. Lebensjahres ein Studium aufnehmen.

Das Finanzgericht Köln lehnte allerdings mit Urteil vom 18.3.2009 (Aktenzeichen 7 K 2854/08) die Gewährung des Ausbildungsfreibetrages ab. Insoweit sei die gesetzliche Altersvorgabe eindeutig.

### Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, sodass abgewartet werden muss, wie der Bundesfinanzhof über diesen Fall entscheidet.

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

## 9 Geänderter Krankenversicherungssatz ab 1.7.2009

Ein wesentlicher Bestandteil des sog. Konjunkturpaketes II ist die Absenkung der Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung zum 1.7.2009. Eine Entlastung ergibt sich sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer. Die maßgeblichen Sätze stellen sich wie folgt dar:



	bis 30.6.2009	ab 1.7.2009
Allgemeiner Beitragssatz	15,5 %	14,9 %
davon Arbeitgeberanteil	7,3 %	7,0 %
davon Arbeitnehmeranteil (einschließlich Zusatzbelastung von 0,9 %)	8,2 %	7,9 %
Ermäßigter Beitragssatz	14,9 %	14,3 %
davon Arbeitnehmer	7,9 %	7,6 %
davon Arbeitgeber	7,0 %	6,7 %
Freiwillige Krankenversicherungsbeiträge		
mit Krankengeldanspruch	569,62 €	514,50 €
mit Krankengeldanspruch (mit Zusatzbeitrag)	602,70 €	547,58 €
ohne Krankengeldanspruch	547,58 €	492,46 €
ohne Krankengeldanspruch (mit Zusatzbeitrag)	580,66 €	525,53 €

**Hinweis:**

Erforderlich sind entsprechende Anpassungen bei der Lohnabrechnung.

**10 Aktuelles zum häuslichen Arbeitszimmer****a) Streit um die Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbegrenzung**

**Ab 2007** sind die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung **grundsätzlich nicht mehr steuerlich abzugsfähig**. Eine **Ausnahme** gilt nur dann, wenn sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer befindet; dann ist ein unbeschränkter Abzug möglich. Ob der Steuerpflichtige für seine Tätigkeit einen anderen Arbeitsplatz zur Verfügung hat oder nicht und ob er für seine Tätigkeit auf ein Arbeitszimmer nicht verzichten kann, ist danach unmaßgeblich.

Ob diese Regelung allerdings einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhält, ist noch offen. Ein völliger Ausschluss der Kosten bei Lehrkräften usw. könnte zumindest ein Verstoß gegen das sog. Nettoprinzip sein. Der 1. Senat des Finanzgerichts Münster hält jedenfalls die ab dem Jahr 2007 geltende Regelung zum Abzug von Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer wegen eines Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz zumindest teilweise für verfassungswidrig. Er hat das zu Grunde liegende finanzgerichtliche Verfahren ausgesetzt und die Frage der Verfassungswidrigkeit der Norm dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt (Beschluss vom 8.5.2009, Aktenzeichen 1 K 2872/08 E).

**Hinweis:**

Abzuwarten bleibt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts. Die Finanzverwaltung erlässt Bescheide hinsichtlich der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zurzeit vorläufig, sodass Einsprüche nicht erforderlich sind.

**b) Abgrenzung eines häuslichen Arbeitszimmers von betrieblichen Räumen**

Das Abzugsverbot gilt nur für ein „häusliches“ Arbeitszimmer sowie für die Kosten der Ausstattung. Hiervon abzugrenzen sind insbesondere **Betriebsräume, deren Aufwendungen unbeschränkt abzugsfähig sind**. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.3.2009 (Aktenzeichen VI R 15/07) sind immer dann, wenn eine Zuordnung der Räume zum Typus des häuslichen Arbeitszimmers nicht möglich ist, die durch die berufliche Nutzung veranlassten Aufwendungen grundsätzlich unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig.

Räume sind begrifflich keine „häuslichen Arbeitszimmer“, wenn sie nach außen erkennbar dem Publikumsverkehr gewidmet und für das Publikum, also Patienten, Mandanten oder Kunden leicht zugänglich sind. Daran fehlt es jedoch, wenn diese Personen erst einen den Privatbereich betreffenden Flur durchqueren müssen, der den Zugang zu den Wohnräumen ermöglicht; in einem solchen Fall handelt es sich bei den Räumen trotz nicht unwesentlichen Publikumsverkehrs um häusliche Arbeitszimmer. Ein „häusliches Arbeitszimmer“ wird auch dann angenommen, wenn es gelegentlich für Besprechungen mit Auftraggebern oder Mitarbeitern genutzt wird und sogar, wenn dort zwei auf „400-Euro-Basis“ angestellte Mitarbeiter Büroarbeiten erledigen.

Aufwendungen können nur für solche Räume als Werbungskosten oder Betriebsausgaben anerkannt werden, die ganz überwiegend eine **für ein häusliches Arbeitszimmer typische Ausstattung** haben. Die Aufwendungen für wie Wohnräume ausgestattete Räume, die in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind und deren tatsächliche Nutzung durch die Finanzbehörde nicht kontrolliert werden kann, dürfen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die **Abzugsbeschränkung gilt auch dann nicht**, wenn es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern um einen Betriebs- oder Lagerraum, einen Ausstellungsraum oder eine Werkstatt handelt, selbst wenn sich diese im selben Haus wie die Wohnung befinden.

### **c) Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Berufsbetreuer**

Für eine Berufsbetreuerin hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 4.3.2008 (Aktenzeichen 3 K 3980/05) entschieden, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Die Klägerin (Dipl.-Sozialpädagogin) war in den Streitjahren als Berufsbetreuerin tätig. Sie betreute auf Grund entsprechender Beschlüsse der Vormundschaftsgerichte durchschnittlich etwa 40 Personen. Für einen Teil der Klienten hatte sie nur finanzielle Belange zu besorgen. Einen Teil ihrer Tätigkeit erledigte die Klägerin in einem in ihrer Wohnung befindlichen Arbeitszimmer. Dabei handelte es sich insbesondere um Schriftverkehr und Telefonate mit Ämtern, Banken, Krankenkassen und Ärzten. Ferner erfolgte von dort die Rechnungslegung. In Einzelfällen suchten die betreuten Personen die Klägerin in ihrem Arbeitszimmer auf. Den anderen Teil ihrer Tätigkeit übte sie außerhalb des Arbeitszimmers aus, indem sie u. a. Behördengänge, Bank- und Arztbesuche – sowohl in Begleitung der betreuten Personen als auch ohne diese – durchführte. Ferner besuchte sie die von ihr betreuten Personen in deren Wohnungen bzw. in den Einrichtungen (Seniorenzentren, Wohngruppen etc.), in denen diese lebten.

Das Finanzgericht Köln erkannte die Kosten für das Arbeitszimmer nicht an und argumentiert, dass zwar nicht zu verkennen sei, dass ein häuslicher Arbeitsplatz für die Klägerin unverzichtbar gewesen sei und sie hier auch wesentliche Teile ihrer Tätigkeit ausgeführt habe. Entscheidend für die Tätigkeit sei jedoch der persönliche Kontakt zu den betreuten Personen und dieser habe eben außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers stattgefunden.

## **11 Kein Rechtsmissbrauch bei Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung**

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 19.2.2009 (Aktenzeichen 5 K 73/06) bestätigt, dass die **steuerlich günstige Gestaltung des Zuflusses einer Abfindung** i. d. R. kein Rechtsmissbrauch ist. Im Urteilsfall war die Zahlung einer Abfindung einvernehmlich verschoben worden. Das Finanzgericht hat bestätigt, dass damit zunächst noch kein Zufluss gegeben ist, auch wenn der ursprüngliche Zahlungstermin durch eine Betriebsvereinbarung festgelegt war.

### **Hinweis:**

Bestätigt wird somit der weite Gestaltungsspielraum in diesen Fällen. Im konkreten Fall sollte der steuerliche Berater für verschiedene Varianten konkrete Belastungsrechnungen aufstellen, um den günstigsten Zuflusszeitpunkt ermitteln zu können. Da oftmals größere Beträge betroffen sind, können die steuerlichen Auswirkungen erheblich sein.

## 12 (Bar-)Geldgutschein ist Barlohn und kein begünstigter Sachbezug

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 3.3.2009 (Aktenzeichen 8 K 3213/07) entschieden, dass ein vom Arbeitgeber überlassener **Geschenkgutschein** im Wert von 20 € auch dann Barlohn und **kein steuerfreier Sachbezug** ist, wenn der Gutschein nur in einem bestimmten Geschäft eingelöst werden kann, das den Gutschein ausgestellt hat. Im Urteilsfall hatte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zu Geburtstagen solche Geldgutscheine im Wert von 20 € ausgegeben. Den damit verbundenen geldwerten Vorteil hatte er nicht lohnversteuert, da er von einem unter der Freigrenze von 44 € liegenden Sachbezug ausging. Das Finanzgericht geht demgegenüber davon aus, dass der Gutschein die Funktion eines Zahlungsmittels hat und damit als Geldzuwendung eben nicht unter die Sachbezugsfreigrenze fällt.

### Hinweis:

Zwar ist der Fall noch nicht rechtskräftig entschieden, da gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt wurde, doch zeigt dies, wie vorsichtig solche Maßnahmen zu planen und gestalten sind. Sachgutscheine – insbesondere in Form von Benzingutscheinen – sind ein sinnvolles Gestaltungsinstrument, um den Arbeitnehmern steuer- und sozialversicherungsfrei bestimmte Beträge zu gewähren. Doch gilt dies eben nur für Sachzuwendungen.

## 13 Ausweitung der Anwendungsfälle zum beruflich begründeten doppelten Haushalt

Kosten für die Wohnung und für Verpflegung sind grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen und daher steuerlich nicht abzugsfähig. Hiervon gibt es die bedeutsame Ausnahme der Mehraufwendungen wegen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung. Hauptanwendungsfall ist, dass der Arbeitnehmer ein Dienstverhältnis an einem auswärtigen Ort antritt, der Lebensmittelpunkt aber zunächst noch am bisherigen Wohnort verbleibt und am Beschäftigungsort lediglich eine Wohnung angemietet wird.

Kosten einer solchen doppelten Haushaltsführung sind in gewissen Grenzen dann steuerlich abzugsfähig, wenn der doppelte Haushalt beruflich veranlasst ist. Eine berufliche Veranlassung für den zweiten Haushalt liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung am Beschäftigungsort nutzt, um seinen Arbeitsplatz von dort erreichen zu können.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 5.3.2009 (Aktenzeichen VI R 58/06) diese Anwendungsfälle erweitert. Es kann eine aus beruflichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung auch dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und er daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort einen Zweithaushalt begründet, um von dort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachgehen zu können. Der Bundesfinanzhof argumentiert, dass auch für diesen Zweithaushalt eine berufliche Veranlassung gilt, wenn der Steuerpflichtige ihn am Beschäftigungsort einrichtet, um von dort aus die regelmäßige Arbeitsstätte aufzusuchen.

### Hinweis:

Insoweit ist also eine Änderung der Rechtsprechung eingetreten, was in der Praxis erhebliche Bedeutung erlangen wird.

## 14 Mietausfall nach Umzug

Erfolgt ein beruflich veranlasster Umzug und kann die bisher zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung nicht unmittelbar weitervermietet werden, so kann nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 20.11.2008 (Aktenzeichen 10 K 4922/05) der entstandene Mietausfall nicht als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Das Finanzgericht hat so entschieden, obwohl unter bestimmten Voraussetzungen nach dem Bundesumzugskostengesetz eine Mietentschädigung möglich gewesen wäre.

## 15 Übernahme von Geldbußen, Geldstrafen o.Ä. durch den Arbeitgeber

Werden gegen den Arbeitnehmer Geldbußen, Geldstrafen oder Geldauflagen verhängt und übernimmt der Arbeitgeber diese Belastungen, so liegt in der Regel Arbeitslohn vor, sodass Lohnsteuer einzubehalten ist. Anders ist dies nur dann, wenn ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers gegeben ist. Dass die Ordnungswidrigkeit oder Straftat in engem Zusammenhang mit der Berufsausübung begangen wurde, reicht allerdings nicht aus. Verneint wurde vom Bundesfinanzhof (Urteil vom 7.7.2004, Aktenzeichen VI R 29/00) das Vorliegen von Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber die gegen einen Paketzusteller verhängten Verwargelder wegen Verletzung des Halteverbots übernimmt.

Aktuell hatte der Bundesfinanzhof über einen anders gelagerten Fall zu entscheiden: Der Mitarbeiter einer Baufirma wurde wegen unzulässiger Preisabsprachen unter Baufirmen wegen Betrugs zu einer Bewährungsstrafe verurteilt. Dem Mitarbeiter wurde weiterhin auferlegt, zu Gunsten eines Geschädigten als Wiedergutmachung für dessen Vermögensschaden einen Geldbetrag von 100 000 € zu zahlen. Die Zahlung des Geldbetrags erfolgte dann aus Mitteln, die der Arbeitgeber zur Verfügung gestellt hatte. Diesen Geldbetrag hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 15.1.2009 (Aktenzeichen VI R 37/06) einerseits als Arbeitslohn eingestuft, andererseits aber auch als Werbungskosten angesehen, sodass im Ergebnis bei dem Mitarbeiter keine steuerliche Belastung eintrat.

---

### Für Unternehmer und Freiberufler

---

## 16 Elektronische Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen

Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind seit dem 1.1.2005 elektronisch zu übermitteln, sofern der Unternehmer über einen internetfähigen Computer verfügt. Ein Unternehmer hatte nun die Papierform gefordert und geltend gemacht, dass bei der elektronische Übermittlung über das Internet Manipulationen oder Missbrauch durch Dritte nicht auszuschließen seien. Dies hat das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 17.3.2009 (Aktenzeichen 5 K 303/08) als Argument abgelehnt, da nach Ansicht des Gerichts die elektronische Übermittlung im Vergleich zur Abgabe in papiergebundener Form zu keinem erhöhten Manipulationsrisiko führe.

### Hinweis:

Abgesehen werden kann von der elektronische Übermittlung in Härtefällen. Davon ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige nicht über die erforderliche technische Ausstattung verfügt und die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre. Eine unbillige Härte wird auch angenommen, wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.

## 17 Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Bestimmte Geschäftsunterlagen unterliegen einer gesetzlichen Aufbewahrungsfrist. Zehn Jahre lang aufzubewahren sind insbesondere Jahresabschlüsse mit allen dazugehörigen Unterlagen, Buchungsbelege sowie Ein- und Ausgangsrechnungen. Handels- und Geschäftsbriefe sowie sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind sechs Jahre lang aufzubewahren.

Die Erfüllung dieser Aufbewahrungsverpflichtung verursacht in den Unternehmen nicht unerhebliche Kosten. Da es sich insoweit um eine gesetzliche Verpflichtung handelt, der sich die Unternehmen nicht entziehen können, sind die voraussichtlich anfallenden Kosten im Jahresabschluss aufwandswirksam durch eine **Rückstellung** abzubilden.

Bei der Berechnung sind nach Ansicht der Finanzverwaltung (so Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 27.6.2007, Aktenzeichen S 2137 – 106 – StO 222/221) **folgende Kosten einzubeziehen:**

- einmaliger Aufwand für die Einlagerung der am Bilanzstichtag noch nicht archivierten Unterlagen für das abgelaufene Wirtschaftsjahr, ggf. für die Mikroverfilmung bzw. Digitalisierung der Unterlagen, für das Brennen von CD und für die Datensicherung,
- Raumkosten, wie die anteilige Miete bzw. Gebäude-AfA, Grundsteuer, Gebäudeversicherung, Instandhaltung, Heizung und Strom. Der anteilige Aufwand kann aus Vereinfachungsgründen entsprechend dem Verhältnis der Nutzfläche des Archivs zur Gesamtfläche ermittelt werden, soweit dies nicht zu einem offenbar unangemessenen Ergebnis führt,
- Einrichtungsgegenstände, also bspw. Abschreibung für Regale und Schränke,
- anteilige Personalkosten z. B. für Hausmeister, Reinigung, Lesbarmachung der Datenbestände.

Nicht rückstellungsfähig sind insbesondere:

- die Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Regalen und Ordnern,
- die Kosten für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist,
- die Kosten für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen.

Die Rückstellung kann **nach zwei Methoden berechnet werden:**

1. Die jährlichen Kosten werden für die Unterlagen eines jeden aufzubewahrenden Jahres gesondert ermittelt. Dieser Betrag ist dann jeweils mit der Anzahl der Jahre bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist zu multiplizieren.
2. Die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten für einen Archivraum, in dem die Unterlagen aller Jahre aufbewahrt werden, können mit dem Faktor 5,5 multipliziert werden (arithmetisches Mittel der Jahre eins bis zehn). Eine Unterscheidung zwischen den zehn und sechs Jahre lang aufzubewahrenden Unterlagen kann in der Regel aus Vereinfachungsgründen unterbleiben. Die Aufwendungen für die Einlagerung, Mikroverfilmung, Digitalisierung und Datensicherung fallen nur einmal an; sie sind deshalb nicht zu vervielfältigen.

#### **Hinweis:**

Die zweite Berechnungsmethode wurde jüngst durch das Niedersächsische Finanzgericht mit Urteil vom 21.1.2009 (Aktenzeichen 3 K 12371/07) bestätigt. Gegen das Urteil des Finanzgerichts wurde vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 14/09 Revision eingelegt. Der Bilanzierende macht insofern geltend, dass die Raumkosten mit dem Faktor 10 zu multiplizieren seien, da der Raum volle zehn Jahre vorgehalten werden müsse und in dieser Zeit auch nicht anderweitig nutzbar sei.

## **18 Zulässigkeit der Bildung einer Gewerbesteuer-Rückstellung in der Steuerbilanz**

Nach der Gesetzesänderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen, wie z. B. Steuernachzahlungszinsen, keine steuerlichen Betriebsausgaben mehr und mindern daher die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht. Anwendung findet diese Regelung erstmals auf Gewerbesteuer für Jahre ab 2008. Gewerbesteuer für frühere Jahre ist unabhängig von dem Zeitpunkt der Aufwands- oder Ertragswirksamkeit steuerwirksam zu erfassen.

Ungeachtet dessen ist in der Handelsbilanz und dementsprechend auch in der Steuerbilanz eine Rückstellung für ausstehende Gewerbesteuerabschlusszahlungen zu bil-

den. Die Gewinnauswirkung durch die Einbuchung der Gewerbesteuer ist dann außerbilanziell, also bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu neutralisieren.

**Hinweis:**

Bedeutung hat der Ansatz der Gewerbesteuerrückstellung in der Steuerbilanz z. B. bei der Ermittlung des maßgebenden Betriebsvermögens für Zwecke der Prüfung, ob ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden kann, da dies die Einhaltung bestimmter Größenklassen voraussetzt.

**19 Grenzen der Hinzuschätzung wegen behaupteter nicht ordnungsgemäßer Buchführung**

Gerade in Unternehmen, bei denen in hohem Umfang Barumsätze getätigt werden, wie bspw. bei Einzelhandelsunternehmen oder in der Gastronomie, entsteht in Betriebsprüfungen oftmals Streit über die Höhe der Einnahmen. Die Finanzverwaltung versucht dann nicht selten durch Vergleichsrechnungen oder mathematische Verfahren die Buchführung zu verwerfen und schätzt den Gewinn – regelmäßig mit deutlichen Mehrbelastungen für den Unternehmer. Dass dieser Vorgehensweise deutliche Grenzen gesetzt sind, zeigt aktuell wieder ein Urteil des Finanzgerichts Köln (Urteil vom 27.1.2009, Aktenzeichen 6 K 3954/07).

Im Urteilsfall erfolgte in einem Gastronomiebetrieb eine steuerliche Außenprüfung. Der Prüfer führte verschiedenste Verprobungen der Buchführung mit Hilfe der EDV durch (digitale Betriebsprüfung). Der Prüfer machte geltend, dass weder die mit den Registrierkassen erstellten Rechnungen noch die Kassenscheine aufbewahrt worden seien. Außerdem beanstandete er, dass die vereinnahmten Trinkgelder nicht aufgezeichnet worden waren. Somit müsse eine Hinzuschätzung der Betriebseinnahmen vorgenommen werden. Dazu wurde die aus der Buchhaltung ermittelte Zeitreihe herangezogen. Schwankungen hinsichtlich der Rohgewinnaufschlagsätze wurden als nicht nachvollziehbar eingestuft und die Einnahmen dann anhand eines einheitlichen Rohgewinnaufschlags und zwar des zweithöchsten durchschnittlichen Aufschlags aus der Zeitreihe auf Basis des Wareneinkaufs geschätzt.

Das **Finanzgericht lehnte diese Gewinnschätzung in vollem Umfang ab**. Es führt aus, dass eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen nur in bestimmten, im Gesetz genannten Fällen zulässig sei. Insbesondere sei die Buchführung formell ordnungsgemäß gewesen. Kleinere Mängel stellten dies nicht in Frage. Dass in den Registrierkassen die von den Gästen gezahlten Trinkgelder nicht erfasst worden sind, ist nach Ansicht des Finanzgerichts unerheblich, da diese regelmäßig steuerfrei sind. Die fehlende Aufbewahrung der Bewirtschaftungsrechnungen wurde zwar als Verstoß gesehen, dies stellte die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung insgesamt aber nicht in Frage. Des Weiteren kann ein Zeitreihenvergleich als Schätzungsmethode nur dann angewandt werden, wenn die Buchführung aus anderen Gründen nicht der Besteuerung zu Grunde gelegt werden kann.

**Hinweis:**

Gegen solche Hinzuschätzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen sollte in der Praxis entschieden vorgegangen werden. In sehr vielen Fällen sind solche Hinzuschätzungen rechtswidrig. Dennoch sollte bei Bargeschäften eine sehr **sorgfältige und lückenlose Kassenaufzeichnung** erfolgen.

**20 Zum Nachweis dauernder Berufsunfähigkeit bei Betriebsveräußerung**

Wird ein Betrieb – Einzelunternehmen oder freiberufliche Tätigkeit – veräußert, so wird oftmals gerade durch die Abgeltung eines Firmenwertes ein hoher Veräußerungserlös erzielt. Dieser spielt bei der Alterssicherung des bisherigen Betriebsinhabers meist eine wichtige Rolle. Umso wichtiger ist es, dass unter bestimmten Bedingungen der **Veräußerungsgewinn steuerlich begünstigt** wird. So wird ein Freibetrag gewährt und ein

günstiger Steuersatz angewandt. Voraussetzung für die Gewährung dieser Vergünstigungen ist u. a., dass der bisherige Betriebsinhaber im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung **das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.**

**Hinweis:**

Diese Merkmale müssen zum Zeitpunkt des Erfüllungsgeschäfts bzw. des Endes der Betriebsaufgabe erfüllt sein. Nicht ausreichend ist dagegen, wenn diese Merkmale erst am Ende des entsprechenden Besteuerungsjahres erfüllt sind. Insoweit kann im Einzelnen ein zeitliches Hinausschieben der Betriebsveräußerung zu prüfen sein.

Ob der Betriebsinhaber insoweit als dauernd berufsunfähig einzustufen ist, bestimmt sich ausschließlich nach Sozialversicherungsrecht. Streitig ist, wie der Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit zu führen ist. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.9.2008 (Aktenzeichen 2 K 2140/07) kann dies nur mittels eines entsprechenden Bescheids des Sozialversicherungsträgers oder amtsärztlicher Bescheinigung erfolgen; eine fachärztliche Bescheinigung soll dagegen alleine nicht ausreichen. Insoweit ist in der Praxis also Vorsicht geboten.

## **21 Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen und atypisch stillen Beteiligungen erbschaftsteuerlich begünstigt**

Bislang vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass bei der Übertragung von atypischen Unterbeteiligungen bzw. atypisch stillen Beteiligungen kein erbschaftsteuerlich begünstigtes Unternehmensvermögen vorliegen soll. Dieser Auffassung wurde in der Literatur heftig widersprochen. Nun hat die Finanzverwaltung mitgeteilt (Verfügung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 23.3.2009, Aktenzeichen 34 – S 3811 – 035 – 11256/09), dass an dieser Rechtsauffassung nun nicht mehr festgehalten wird. Vielmehr wird darin nun **begünstigtes Betriebsvermögen** gesehen, da in diesen Fällen ertragsteuerlich eine Mitunternehmerschaft vorliegt.

**Hinweis:**

Diese geänderte Finanzverwaltungsauffassung bietet gerade bei Familienpersonengesellschaften interessante **Gestaltungsmöglichkeiten** im Hinblick auf den Generationenübergang im Betrieb.

## **22 Nachholverbot bei Pensionsrückstellungen auch bei Berechnungsfehlern**

Bei der Dotierung von Pensionsrückstellungen gilt nach dem Gesetz ein strenges Nachholverbot. Dies bedeutet, dass in der Bilanz höchstens der Betrag zugeführt werden darf, der sich als Unterschied zwischen dem rechnerischen Wert zum Bilanzstichtag und dem zum vorhergehenden Bilanzstichtag ergibt. Wurde nun in den Vorjahren die Rückstellung nicht ausreichend dotiert, so kann dieser Betrag später nicht nachgeholt werden, vielmehr bleibt dieser Fehlbetrag bestehen.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.1.2009 (Aktenzeichen I R 5/08) dieses strenge Nachholverbot auch für den Fall bestätigt, dass dem versicherungsmathematischen Gutachter ein Berechnungsfehler unterlaufen ist und dieser fehlerhafte Betrag bei der Bilanzierung zu Grunde gelegt wurde.

**Hinweis:**

Dies unterstreicht, wie sorgfältig die Berechnung und Verbuchung zu erfolgen hat, da ansonsten steuerlicher Aufwand zunächst verloren geht.

## **23 Angabe der handelsüblichen Bezeichnung in einer umsatzsteuerlichen Rechnung**

In einer umsatzsteuerlichen Rechnung muss die handelsübliche Bezeichnung des gelieferten Gegenstandes angegeben werden. Die Finanzverwaltung stellte nun mit Schreiben vom 1.4.2009 klar, dass dies nicht zwingend die Angabe einer **Geräte-**

**Identifikationsnummer**, wie z. B. die von Mobiltelefonen, erfordert. Soweit allerdings das tatsächliche Vorliegen einer Lieferung und damit eben beim Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug streitig ist, so kann die Angabe der Geräte-Identifikationsnummer Indizwirkung haben. In der Praxis sollte diese also im Zweifel auf der Rechnung mit angegeben werden.

## 24 Ansparabschreibung bei Freiberuflern ab 2007 nur noch für „kleine und mittlere“ Betriebe

Nach der Neuregelung der Ansparabschreibung können Betriebe, die ihren Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, insbesondere also Freiberufler, diese Vergünstigung nur dann in Anspruch nehmen, wenn der Gewinn 100 000 € nicht überschreitet. Nach der Altregelung existierte insoweit keine Gewinngrenze. Fraglich war nun, ab wann diese einschränkende Neuregelung zur Anwendung kam, nämlich bereits ab 2007 oder erst ab 2008. Nach dem Beschluss des Finanzgerichts Münster vom 26.2.2009 (Aktenzeichen 13 V 215/09 E) kommt die strengere Neuregelung bereits ab 2007 zur Anwendung.

### Hinweis:

Das Urteil des Finanzgerichts ist noch nicht rechtskräftig. Allerdings vertritt nun auch die Finanzverwaltung diese Auffassung.

## 25 Steuerbelastung durch Geschäftsänderung

Wesentliche stille Reserven sind regelmäßig im Geschäftswert gespeichert. Dieser verkörpert eben die Werte des Unternehmens, wie den „guten Ruf“, die Kundenkontakte, die eingespielte Betriebsorganisation oder das Potenzial an Personal. Hohe Steuerbelastungen drohen, wenn diese stillen Reserven aufgedeckt werden. Dies ist ohne Zweifel der Fall, wenn der Betrieb verkauft oder aufgegeben wird. Schwieriger ist dies zu beurteilen, wenn beim Betrieb lediglich eine wesentliche Strukturänderung erfolgt. Hierzu können folgende Fälle angeführt werden:

- Im Falle der **Betriebsverpachtung im Ganzen**, wenn also der gesamte Betrieb an einen anderen verpachtet wird und dieser später aber auch wieder durch den Verpächter fortgeführt werden könnte, verbleibt der Geschäftswert in der Regel beim Verpächter, sodass es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven kommt.
- Wird dagegen bei einer „Betriebsverpachtung“ nur noch die Immobilie verpachtet und nicht mehr das übrige zur Betriebsfortführung notwendige Vermögen, so geht der Geschäftswert regelmäßig auf die Betriebsgesellschaft über.

Letztgenannter Fall ist steuerlich als sog. **Betriebsaufspaltung** einzustufen. Eine solche liegt vor, wenn der bisherige Betrieb nunmehr auf zwei selbständige Rechtsträger aufgespalten wird und beide Teile z. B. durch Gesellschafteridentität personell miteinander verflochten sind. Im Einzelnen sind solche Fallgestaltungen sehr vielfältig. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 2.9.2008 (Aktenzeichen X R 32/05) über folgenden Fall entschieden: Ein im Bereich der Entsorgungswirtschaft tätiger Einzelunternehmer hat den Betrieb ohne formelle Einbringungsvereinbarung faktisch durch eine GmbH fortführen lassen, die er infolge der Mitbeteiligung seiner Ehefrau allerdings nicht beherrschte. Zurück blieben bei ihm das zur Nutzung überlassene Betriebsgrundstück, das Personal sowie die Fahrzeuge und sonstigen Ausstattungsgegenstände für einen Containerbetrieb, der fortan allein für die GmbH tätig war. Fraglich war, ob der vorhandene Geschäftswert auf die GmbH übergegangen und damit der Besteuerung zu unterwerfen war. Dies hat der Bundesfinanzhof verneint und zwar mit dem Argument, dass ein Übergang des Geschäftswertes nicht stattfindet, wenn seine Übertragung nicht auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung dauerhaft erfolgt. Allerdings ordnete der Bundesfinanzhof die Anteile an der GmbH dem steuerlichen Betriebsvermögen des Einzelunternehmers zu, was im Falle einer späteren Anteilsveräußerung von Bedeutung ist.



**Hinweis:**

Die Beurteilung, ob bei solchen Umgestaltungen stille Reserven zu versteuern sind, ist im Einzelfall schwierig. Insbesondere ist die Abgrenzung zwischen den einzelnen Fällen fließend. Im konkreten Fall sollten wegen der großen materiellen Bedeutung solche Umgestaltungen sehr sorgfältig geprüft werden. Hierzu ist steuerlicher Rat einzuholen.

---

**Für Personengesellschaften**

---

**26 Pensionszusagen an tätige Mitunternehmer**

Erteilt eine Personengesellschaft einem Gesellschafter eine Pensionszusage, so muss die Personengesellschaft hierfür in ihrer Bilanz eine Rückstellung passivieren. Korrespondierend hierzu hat dann allerdings der begünstigte Gesellschafter in einer für steuerliche Zwecke erstellten Sonderbilanz eine entsprechende Forderung einzustellen.

**Hinweis:**

Bislang war anders zu verfahren. Die zuvor geschilderte Vorgehensweise ist nach Ansicht der Finanzverwaltung erstmals für Pensionszusagen anzuwenden, die in einem nach dem 31.12.2007 endenden Wirtschaftsjahr (also Wirtschaftsjahr 2008 bzw. 2007/2008) erteilt worden sind. Für bereits bestehende Versorgungszusagen sieht die Finanzverwaltung dagegen eine Übergangsregelung vor, welche verschiedene Wahlmöglichkeiten eröffnet. Ggf. sind entsprechende Anträge gegenüber dem Finanzamt zu stellen.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.10.2008 (Aktenzeichen IV R 82/06) wird zugelassen, dass mit steuerlicher Wirkung eine **spezifische Ergebnisverteilungsvereinbarung** getroffen werden kann, der zufolge der Rückstellungsaufwand allein dem pensionsberechtigten Gesellschafter zuzurechnen ist. Dies hat zur Folge, dass die Ergebnisauswirkungen auch nur diesen Gesellschafter und nicht etwa die anderen Gesellschafter betreffen.

**Hinweis:**

Im Einzelfall sind die steuerlichen Auswirkungen solcher Pensionsvereinbarungen sowohl für Alt- als auch für Neuzusagen sehr genau zu prüfen. Vielfach bieten sich gesellschaftsvertragliche Abreden über die insoweit sich ergebenden Ergebniswirkungen an.

**27 Grundbuchfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts**

Mittlerweile entspricht es der gefestigten Rechtsprechung, dass eine nach außen hin tätige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) teilweise rechtsfähig ist; sie kann also durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründen. Dies betrifft insbesondere Grundstücksgesellschaften. Für die Gesellschaft hat diese Sichtweise insbesondere den Vorteil, dass ein Wechsel im Gesellschafterbestand keine Auswirkungen auf bestehende Rechtsverhältnisse, wie z. B. Mietverträge, hat.

Nicht abschließend geklärt war bislang aber die Grundbuchfähigkeit einer solchen GbR. Der Bundesgerichtshof hat nun mit Beschluss vom 4.12.2008 (Aktenzeichen V ZB 74/08) entschieden, dass

- die GbR unter der Bezeichnung in das Grundbuch eingetragen werden kann, die ihre Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag für sie vorgesehen haben bzw.

- dann, wenn der Gesellschaftsvertrag keine Bezeichnung der GbR vorsieht, diese als „Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestehend aus ...“ und den Namen ihrer Gesellschafter eingetragen wird.

**Hinweis:**

Diese Fortentwicklung der Rechtsprechung wirft in der Praxis allerdings eine Vielzahl an Fragen auf. So hat sich der Bundesgerichtshof nicht dazu geäußert, welche Anforderungen an die Bezeichnung einer GbR zu stellen sind. Als zulässig wird in der Literatur z. B. die Bezeichnung „Bonn, Müllerstraße 512 GbR“ angesehen. Fraglich ist daneben, wie im Rechtsverkehr der Gesellschafterbestand bzw. eine vertraglich geregelte Vertretungsregelung nachgewiesen werden kann. Aus diesen Gründen wird teilweise empfohlen, statt einer GbR eine insoweit sichere Rechtsform, wie eine KG oder OHG zu wählen.

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

**28 Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines Kapitalanlegers sind nicht abzugsfähig**

Ab 2009 wirken sich mit Einführung der Abgeltungsteuer Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen grundsätzlich nicht mehr steuermindernd aus. Vielmehr sind diese mit dem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei Ehegatten pauschal abgegolten. Für die Rechtslage bis zum Jahr 2007 begehrte nun ein Steuerpflichtiger den Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Argumentiert wurde, dass die Anlageentscheidungen ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer getroffen worden seien. Dies wurde jedoch von der Finanzverwaltung und letztlich auch vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 27.3.2009 (Aktenzeichen VIII B 184/08) abgelehnt. Der Bundesfinanzhof argumentiert, dass der Kläger neben der Vermögensverwaltung eine Vollzeit-erwerbstätigkeit ausgeübt habe und daher das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

**29 Frist bei der Veräußerung von Zertifikaten beachten**

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, werden steuerlich durch die 25 %ige Abgeltungsteuer erfasst. Auf Grund der Bestandsregelung bleiben dagegen Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden, steuerfrei, soweit die Wertpapiere länger als ein Jahr gehalten werden.

Insoweit existiert allerdings eine wichtige Ausnahme für Zertifikate, also insbesondere solche Schuldverschreibungen, deren Rückzahlung von der Entwicklung eines bestimmten Basiswertes, wie eines Indexes oder eines Aktienkurses abhängen. Die steuerfreie Veräußerung von Zertifikaten ist nach der einjährigen Behaltefrist nur dann möglich, wenn diese vor dem 15.3.2007 erworben wurden. Gewinne aus nach dem 14.3.2007 erworbenen Zertifikaten sind dagegen im Grundsatz steuerpflichtig. Insoweit besteht allerdings wiederum eine Ausnahme, also eine Steuerfreiheit, wenn das Zertifikat länger als ein Jahr gehalten wurde und **bis zum 30.6.2009** verkauft wird. Insoweit ist also – vorbehaltlich, dass auch tatsächlich auf Grund der Entwicklung an den Finanzmärkten Gewinne mit dem Zertifikat erzielt wurden – diese Frist zu beachten.

### 30 In 2009 gezahlte Depot-Kontoführungsgebühren u.U. noch für 2008 steuerwirksam

Nach Einführung der Abgeltungsteuer für die Kapitaleinkünfte wirken sich Werbungskosten grundsätzlich nicht mehr steuermindernd aus. Diese sind vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 € bzw. 1 602 € bei Ehegatten abgegolten.

Insoweit ist von Bedeutung, dass **Depot-Kontoführungsgebühren und Verwaltungsgebühren** für 2008, die **bis zum 31.1.2009 gezahlt** wurden, noch steuermindernd in 2008 erfasst werden können. Hierauf wies die Oberfinanzdirektion Magdeburg mit Verfügung vom 14.1.2009 (Aktenzeichen S 2252 – 114 – St 214) hin.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 31 Einbau einer hochwertigen, individuell geplanten Küche als Anschaffungsaufwand

Wird eine einfache KÜcheneinrichtung durch eine hochwertige, individuell geplante Küche ersetzt, so liegt nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16.1.2008 (Aktenzeichen 14 K 4709/04) eine über die Bestandserneuerung hinausgehende wesentliche Verbesserung vor. Dies bedeutet, dass die Kosten steuerlich nicht sofort als Erhaltungsaufwand geltend gemacht werden können, sondern dass **Anschaffungsaufwand** vorliegt, der über die Nutzungsdauer von zehn Jahren zu verteilen ist.

Des Weiteren wurde entschieden, dass dann, wenn die Küche individuell geplant ist, diese als Gesamtheit anzusehen ist und damit einzelne Bestandteile keine sofort abzugsfähigen geringwertigen Wirtschaftsgüter darstellen.

### 32 Zinsen für ein Darlehen zur Finanzierung von Beiträgen für eine zur Sicherung eines Anschaffungsdarlehens abgetretene Lebensversicherung können Werbungskosten sein

Die Finanzierung von Immobilienobjekten erfolgte zumindest in der Vergangenheit oftmals mittels Lebensversicherungen. In diesem vor dem Bundesfinanzhof verhandelten Fall wurde das bei dem Erwerb der Immobilie aufgenommene Darlehen erst bei Endfälligkeit durch eine dann fällige Lebensversicherung getilgt. Der Kläger nahm im Streitfall im Zusammenhang mit dem Kauf verschiedener, zu Vermietungszwecken vorgesehener Immobilien Darlehen auf. Die Rückzahlung sollte durch gleichzeitig abgeschlossene Kapitallebensversicherungen mit einer Mindestlaufzeit von zwölf Jahren erfolgen. Die Ansprüche aus den Lebensversicherungen wurden an die finanzierenden Kreditinstitute abgetreten. Die Versicherungsprämien finanzierte der Kläger durch verzinsliche Darlehen, wodurch in den Streitjahren 1992 bis 1997 jährlich Aufwendungen zwischen 4 066 DM und 73 177 DM entstanden. Der Steuerpflichtige machte nun bei der Einkommensteuer die Finanzierungskosten der Lebensversicherungsbeiträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Sie erkannte das Finanzamt nicht an. Der Bundesfinanzhof hat dagegen mit Urteil vom 25.2.2009 (Aktenzeichen IX R 62/07) zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden und den Werbungskostenabzug zugelassen. Die Zinsen dienten eben der Finanzierung der Anschaffungskosten der Vermietungsobjekte im Rahmen eines einheitlichen und marktgängigen Finanzierungskonzepts.

Insoweit ist in der Praxis allerdings zu beachten, dass Beiträge zu einer Risikolebensversicherung zum Zwecke der Absicherung des Kaufpreises nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind. Im Streitfall handelte es sich aber um Schuldzinsen, die der Erwerber aufwenden musste, weil er die Prämienzahlungen durch Darlehen finanzierte. Diese Schuldzinsen dienten nun gerade nicht der Finanzierung der Tilgungsleistungen, wel-

che dem privaten Vermögensbereich zuzuordnen wären, sondern der Finanzierung der Tilgung der Anschaffungskosten und sind deshalb in gleicher Weise zu beurteilen wie Schuldzinsen für ein Anschaffungsdarlehen.

**Hinweis:**

Die Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Wegen der materiell hohen Bedeutung sollte dies unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

**33 Beiträge zur Instandhaltungsrücklage bei individuellem Wohnungseigentümer zunächst keine Werbungskosten**

Wohnungseigentümer zahlen regelmäßig Beiträge zur Instandhaltungsrücklage, die dann später vom Verwalter für die Wohnungseigentümergeinschaft zur Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums verausgabt werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.12.2008 (Aktenzeichen IX B 124/08) bestätigt, dass mit Zahlung dieser Beiträge bei den einzelnen Wohnungseigentümern noch keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können. Dies ist vielmehr erst dann der Fall, wenn die Beiträge der Instandhaltungsrücklage tatsächlich für Instandhaltungsmaßnahmen ausgegeben werden. Zu diesem Zeitpunkt kann erst beurteilt werden, ob tatsächlich eine Verausgabung für Erhaltungsaufwendungen und mithin sofort abzugsfähige Werbungskosten gegeben sind.

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

**34 Keine Körperschaftsteuerfreiheit von Gewinnausschüttungen bei Holding- und Beteiligungsunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes**

Seit dem Jahr 2000/2001 gilt in Deutschland bei der Besteuerung einer GmbH ein klassisches Körperschaftsteuersystem. Dies bedeutet, dass die Belastung mit Körperschaftsteuer definitiv ist und nicht etwa beim Anteilseigner auf dessen Steuerbelastung angerechnet wird. Problematisch ist dies dann, wenn eine GmbH wiederum eine Beteiligung an einer GmbH (Beteiligungsgesellschaft) hält. Für die Gewinne der Beteiligungsgesellschaft, die bei dieser der Körperschaftsteuer unterliegen, würde dann im Falle der Ausschüttung an die die Beteiligung haltende GmbH wiederum bei dieser Körperschaftsteuer anfallen. Um diese Mehrfachbelastung zu vermeiden, bleiben bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung solche Gewinne außer Ansatz (in Höhe von 95 %), die bei einer Körperschaft aus Gewinnausschüttungen und auch aus der Veräußerung von Anteilen anderer Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, resultieren. Veräußert bspw. eine GmbH Anteile an einer anderen GmbH mit Gewinn, so wird dieser **Veräußerungsgewinn** steuerlich nur zu 5 % (über die Fiktion als „nicht abzugsfähige Betriebsausgaben“) erfasst und ist im Übrigen **steuerfrei**.

Diese **Steuerbefreiungen** gelten aber **nicht** ausnahmslos für alle Anteile, vielmehr gelten die Befreiungen nicht

- für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten (nach § 1a KWG) dem **Handelsbuch** zuzurechnen sind und
- für Anteile, die von Finanzunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes mit dem **Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges** erworben werden.

Bislang ungeklärt war die Frage, welche Unternehmen zu den so beschriebenen Finanzunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes zählen. Zu dieser Problematik hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 14.1.2009 (Aktenzeichen I R 36/08, HFR 2009, 496) festgestellt, dass der zweite Fall auch schlichte **Holding- und Beteiligungsge-**

**sellschaften** erfasst, wenn diese als solche i.S.d. Kreditwesengesetzes eingestuft werden. Ob die Steuerbefreiung greift, bedarf bei Holding- und Beteiligungsunternehmen, welche in der Praxis aus verschiedensten Gründen oftmals eingesetzt werden, sorgfältiger Prüfung. Diese greift eben nicht, wenn (und nur dann!) die entsprechenden Anteile mit dem „Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben“ werden. Der Bundesfinanzhof führt hierzu aus, dass sich die Absicht, einen solchen Erfolg zu erzielen, nur auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs bezieht. Insoweit soll es also nicht auf die tatsächliche, sondern auf die beabsichtigte Haltedauer ankommen. Es ist ratsam, im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs die Absicht des Erwerbs sorgfältig zu dokumentieren. Ist eine langfristige unternehmerische Beteiligung angestrebt, so gilt die Steuerbefreiung.

**Hinweis:**

Die Ein- bzw. Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, welche zum gängigen Instrumentarium der steuerlichen Gestaltungsberatung zählt, ist also im Einzelfall sorgfältig zu prüfen.

Vorteilhaft ist diese Rechtsprechung allerdings insoweit, als künftig in Holding- und Beteiligungsfällen Veräußerungsverluste abzugsfähig sein können.

**35 Bis 2007: Kein Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen**

Bei der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung bleiben – wie unter der Überschrift „Keine Körperschaftsteuerfreiheit von Gewinnausschüttungen bei Holding- und Beteiligungsunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes“ erläutert – solche Gewinne (in Höhe von 95 %) außer Ansatz, die bei einer Körperschaft aus der Veräußerung von Anteilen anderer Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, resultieren. Spiegelbildlich dazu ist aber auch geregelt, dass Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit derartigen Anteilen stehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind, also einem Abzugsverbot unterliegen.

Gesellschafter finanzieren ihre Gesellschaft aber nicht nur mit Eigenkapital, sondern auch mit Fremdkapital. Sie geben Gesellschafterdarlehen. Wird dieses wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten der Gesellschaft notleidend, so ist fraglich, ob die dann vorzunehmenden Wertminderungen (Teilwertabschreibungen) steuerlich geltend gemacht werden können. Zwischen der allgemein herrschenden Auffassung im Fachschrifttum und der Finanzverwaltung ist dies streitig. Die Finanzverwaltung hat entsprechende **Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen einer GmbH an ihre Tochter-GmbH** vielfach nicht anerkannt. Unter eigenkapitalersetzenden Darlehen sind dabei solche Darlehen zu verstehen, die entweder in einer Krise gewährt wurden, wenn ein fremder Dritter bei sonst gleichen Umständen kein Darlehen mehr gewährt hätte, oder aber bei Eintritt der Krise nicht zurückgefordert worden sind.

Mit Urteil vom 14.1.2009 (Aktenzeichen I R 52/08, HFR 2009, 498) ist der Bundesfinanzhof der ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung nicht gefolgt und hat vielmehr bestätigt, dass Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen, die eine GmbH ihrer Tochter-GmbH ausgegeben hat, den steuerlichen Gewinn mindern.

**Hinweis:**

Diese für die Stpfl. günstige Entscheidung gilt allerdings uneingeschränkt **nur für die Zeit bis 2007**, da der Gesetzgeber das Abzugsverbot zwischenzeitlich steuerverschärfend ergänzt hat. Eingeführt wurden Abzugsverbote, die Gewinnminderungen bei Körperschaften betreffen, die aus der Uneinbringlichkeit von Darlehensforderungen oder der Inanspruchnahme aus Sicherheiten resultieren. Betroffen von der einschränkenden Neuregelung sind allerdings nur solche Gesellschafter, bei denen eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zu mehr als 25 % vorliegt oder in der Vergangenheit vorgelegen hat.

Ungeklärt ist bislang allerdings noch, wie sich Wertminderungen hinsichtlich Gesellschafterdarlehen auswirken, wenn der Gesellschafter die GmbH-Beteiligung im Privatvermögen hält. Für diesen Fall wird im Fachschrifttum davon ausgegangen, dass bis heute solche Wertminderungen zumindest anteilig geltend gemacht werden können. Möglicherweise sieht die Finanzverwaltung allerdings auch insoweit ein Abzugsverbot.

### **36 Abzugsfähiger Beteiligungsaufwand bei grenzüberschreitendem Dividendenbezug**

Erhält eine GmbH Gewinnausschüttungen von anderen Kapitalgesellschaften, so werden – wie bereits unter der Überschrift „Keine Körperschaftsteuerfreiheit von Gewinnausschüttungen bei Holding- und Teilnehmungsunternehmen i.S.d. Kreditwesengesetzes“ erläutert – diese Bezüge nach der aktuellen Rechtslage bei der empfangenden GmbH steuerlich nur zu 5 % (über die Fiktion „**nicht abziehbare Betriebsausgaben**“) erfasst und sind im Übrigen steuerfrei.

Nach der bis zum Veranlagungszeitraum 2003 geltenden Gesetzesfassung erfasste diese „Steuerpflicht“ in Höhe von 5 % der Dividendenbezüge nur solche Bezüge, die aus ausländischen Gesellschaften stammten.

Gegen diese Rechtslage hat eine Beteiligungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH, die Dividendenerträge in Millionenhöhe aus Teilnehmungen z. B. an spanischen und italienischen Kapitalgesellschaften vereinnahmte, geklagt.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26.11.2008 (Aktenzeichen I R 7/08, HFR 2009, 499) zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass eine solche Ungleichbehandlung gegen das EU-Recht verstößt, sodass im Streitfall im Ergebnis keine Besteuerung der Dividenden in Gestalt der Fiktion „nicht abziehbare Betriebsausgaben“ erfolgen durfte.

#### **Hinweis:**

Der Gesetzgeber hat die Rechtslage seit dem Jahr 2004 dahingehend „harmonisiert“, dass nunmehr nicht nur die ausländischen, sondern zusätzlich auch die inländischen Dividenden bzw. Gewinnausschüttungen einer steuerlichen Belastung unterworfen werden, sodass eine Ungleichbehandlung nicht mehr erfolgt. Bedeutung hat dieses Urteil somit nur noch für Altfälle. Diese sind vielfach aber noch nicht abschließend geprüft, sodass sich noch Änderungsmöglichkeiten zu Gunsten des Stpfl. ergeben können.

### **37 Aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung**

#### **a) Erteilung einer Pensionszusage vor Ablauf der Probezeit**

Pensionszusagen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer sind ein wichtiges und auch entsprechend häufig eingesetztes Gestaltungsinstrument, welches aber eine Vielzahl an Fallstricken aufweist. Zunächst setzt die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer voraus, dass die Pension „erdient“ werden kann. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erfordert dies, dass zwischen der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen (sog. Erdienungszeitraum).

Da das Pensionseintrittsalter regelmäßig feststeht, muss zur Erfüllung des Erdienungszeitraums die Pensionszusage also rechtzeitig erteilt werden. Ein Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes (Urteil vom 3.12.2008, Aktenzeichen 1 K 1377/04, EFG 2009, 774) zeigt nun allerdings auch, dass die Erteilung im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung auch „zu früh“ erfolgen kann. Nach diesem Urteil ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen, wenn die Zusage schon „vor Ablauf einer angemessenen Probezeit“ erfolgt. Dies entspricht im Übrigen auch der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Ansicht der Finanzverwaltung.

**Hinweis:**

An die Dauer der Probezeit werden unterschiedliche Anforderungen gestellt. Ein Zeitraum von fünf Jahren soll ausreichen, um die Eignung, Befähigung und fachliche Leistung eines Geschäftsführers als Voraussetzung für die Erteilung einer Pensionszusage zu prüfen. Die von der Finanzverwaltung geforderte Probezeit beträgt zwei bis drei Jahre. Das bedeutet aber nicht, dass der Erteilung einer Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer stets eine fünfjährige Anstellungszeit vorangehen muss. Im Einzelfall werden auch kürzere Probe- und Bewährungszeiten akzeptiert. So hat z.B. das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 13.8.2002 (Aktenzeichen 2 K 1945/01, EFG 2003, 184) entschieden, dass eine Probezeit dann entbehrlich ist, wenn die späteren Geschäftsführer zuvor in leitender Position (Abteilungsleiter) tätig waren, einen Meisterbrief hatten und ihr Aufgabenbereich auch nach der Bestellung im Wesentlichen unverändert blieb.

Zuführungen zu einer Rückstellung für eine Pensionszusage, die ohne Beachtung der fremdüblichen Probezeit vereinbart worden ist, werden bis zum Ablauf der angemessenen Probezeit als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt. Nach Ablauf der angemessenen Probezeit werden die weiteren Zuführungen auf Grund der ursprünglichen Pensionszusage für die Folgezeit dagegen gewinnmindernd berücksichtigt.

**b) Verdeckte Gewinnausschüttung bei vertragswidriger privater Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer**

In der betrieblichen Praxis ist es nicht unüblich, dass der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern einen Betriebs-Pkw (auch) zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt. Beim Arbeitgeber führt dies im Umfang der tatsächlichen Betriebskosten zu abzugsfähigen **Betriebsausgaben** und beim Arbeitnehmer zu **steuerpflichtigem Arbeitslohn**, der im Regelfall pauschal für jeden Kalendermonat mit **1 % des Listenpreises** des Fahrzeugs zu versteuern ist. Gleiches gilt im Grundsatz, wenn dem Arbeitnehmer die Nutzung (vertraglich) untersagt ist, er das Fahrzeug aber dennoch privat nutzt.

Handelt es sich in einem solchen Fall des Nutzungsverbots bei dem Arbeitgeber um eine GmbH und bei dem Arbeitnehmer um deren Gesellschafter-Geschäftsführer, ist die steuerliche Würdigung problematischer, aber seit dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.1.2008 (Aktenzeichen I R 8/06, HFR 2008, 718) geklärt. Denn mit diesem Urteil (in dem der Alleingesellschafter-Geschäftsführer den Firmen-Jaguar verbotswidrig privat genutzt hatte) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei der GmbH eine steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, die mit dem tatsächlichen Verkehrswert des Nutzungsvorteils (und nicht etwa nur unter Anwendung der sog. 1 %-Methode) zu bewerten sei; dies führe beim Gesellschafter zu Kapitaleinkünften.

Mit Urteil vom 17.7.2008 (Aktenzeichen I R 83/07, HFR 2009, 495) hat der Bundesfinanzhof nun diese Rechtsprechung fortgeführt und bei Nutzung eines Betriebs-Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ohne entsprechende Gestattung im Anstellungsvertrag eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, die nach Fremdvergleichsmaßstäben zu bewerten ist (gemeiner Wert unter Einschluss eines angemessenen Gewinnaufschlags).

**c) Pflicht zur Abführung von Kapitalertragsteuer auch bei verdeckter Gewinnausschüttung auf Grund schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung**

Nach der früheren Rechtslage waren Vergütungen für Gesellschafterfremdkapital unter bestimmten Bedingungen als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Mit dieser Problematik hat sich der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.8.2008 (Aktenzeichen I R 29/07, HFR 2009, 49) anlässlich eines Sachverhalts befasst, in dem eine Gebietskörperschaft sowohl zu 100 % an einer Beteiligungsgesellschaft als auch zu mehr als 25 % an einer Bank AG beteiligt war. Die Beteiligungsgesellschaft und die Bank schlossen Verträge über die Errichtung von zwei stillen Gesellschaften. Die Bank leistete in 2005 vertragsgemäße Abschlagszahlungen auf die Gewinnbeteiligung der Beteiligungsgesellschaft, zeigte dies dem Finanzamt an und erklärte, keine Kapitaler-

tragsteuer einbehalten, angemeldet und abgeführt zu haben; das Finanzamt setzte daraufhin gegenüber der Bank gleichwohl Kapitalertragsteuer fest.

Der Bundesfinanzhof bestätigt nun die Auffassung der Finanzverwaltung und klärt damit die im Schrifttum bislang umstrittene Rechtsauffassung dahingehend, dass auch dann Kapitalertragsteuer einbehalten, angemeldet und abgeführt werden muss, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung nicht dem Anteilseigner selbst, sondern einer diesem **nahe stehenden Person** zufließt.

#### **d) Verdeckte Gewinnausschüttung: Korrespondierende Besteuerung bei Gesellschaft und Gesellschafter – auch im Insolvenzverfahren**

Früher war die Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung verfahrensrechtlich oftmals ein Problem. Auf Seiten der GmbH wurde eine Mehrbelastung festgesetzt, die korrespondierende steuerliche Entlastung konnte auf Seiten des Gesellschafters aber oftmals aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr vorgenommen werden. Diese Problematik wurde durch eine ab dem 18.12.2006 geltende gesetzliche Neuregelung beseitigt. Nunmehr gilt, dass soweit gegenüber einer GmbH ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, aufgehoben oder geändert wird, auch ein Steuerbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden kann.

Ziel dieser Neuregelung ist es, eine „**formelle Korrespondenz**“ der **Besteuerungsebenen** (Gesellschaftsebene und Gesellschafterebene) herzustellen. In der Praxis ergibt sich hierdurch eine deutliche Entlastung bei der Problematik verdeckter Gewinnausschüttungen.

Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 20.3.2009 (Aktenzeichen VIII B 170/08) festgestellt, dass der Gesetzgeber ganz allgemein auf eine korrespondierende Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen hinwirken wollte, sodass das Finanzamt entsprechende Steuerbescheide eines Gesellschafters ändern müsse, auch wenn das Gesetz dem Wortlaut nach nur eine „Kann“-Vorschrift vorsehe.

#### **Hinweis:**

Da im Streitfall insolvenzrechtliche Besonderheiten vorlagen (insolvenzbedingt wurden die Körperschaftsteuerbescheide der GmbH nicht mehr geändert, sondern nur die Anmeldungen zur Insolvenztabelle), führt der Bundesfinanzhof zu Gunsten der GmbH auch noch aus, dass eine Berichtigung der angemeldeten Körperschaftsteuerforderungen im Ergebnis einer Änderung der Körperschaftsteuerbescheide gleichkomme.

### **38 Eigenkapitalersatzrecht für Altfälle vor Geltung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts**

Mit Wirkung ab November 2008 hat der Gesetzgeber nach einem langwierigen Gesetzgebungsverfahren das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) in Kraft gesetzt und damit u.a. auch das Eigenkapitalersatzrecht grundsätzlich reformiert. Für künftige Zeiträume werden die Eigenkapitalersatzregelungen aus dem Gesellschaftsrecht in das Insolvenzrecht verlagert und damit auch der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zum eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen der Boden entzogen.

Da aus der bisherigen Rechtslage **erhebliche Haftungsrisiken** für die Gesellschafter resultieren konnten, war zu klären, ob von der Gesetzesänderung auch „Altfälle“ betroffen sind.

Dazu stellt der Bundesgerichtshof anlässlich der Inanspruchnahme eines für seine GmbH bürgenden Gesellschafters durch den Insolvenzverwalter mit Urteil vom 26.1.2009 (Aktenzeichen II ZR 260/07, DB 2009, 670) fest, dass das bisherige Recht **weiterhin anzuwenden** ist, und zwar in allen Fällen, in denen das Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH vor Inkrafttreten des MoMiG am 1.11.2008 eröffnet worden ist (sog. Altfälle). Damit ist klargestellt, dass in den betroffenen Fällen das Haf-



tungsrisiko der Gesellschafter trotz der Umwälzungen im Gesellschaftsrecht bestehen bleibt.

**Hinweis:**

Inhaltlich hat der Bundesgerichtshof in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die Stellung einer Bürgschaft durch einen Gesellschafter für eine Verbindlichkeit der GmbH in der Krise der GmbH eine eigenkapitalersetzende Leistung darstellt und im Falle der Zahlung durch die GmbH im letzten Jahr vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Insolvenzverwalter vom Gesellschafter die Rückzahlung verlangen kann.

**39 Außerordentliche Kündigung und Abberufung eines Geschäftsführers (unheilbares Zerwürfnis)**

Mit Beschluss vom 12.1.2009 (Aktenzeichen II ZR 27/08, DB 2009, 557) hat der Bundesgerichtshof entschieden, dass ein GmbH-Geschäftsführer auch in einer Zwei-Personen-GmbH, der zu einer **Zerrüttung der Gesellschafter untereinander** beigetragen hat, durch den jeweils anderen Gesellschafter abberufen werden kann.

Besondere Bedeutung kommt dabei den Feststellungen zu, dass

- bei der entsprechenden Beschlussfassung über die Abberufung als Geschäftsführer der jeweils Betroffene vom **Stimmrecht ausgeschlossen** ist und in der Gesellschafterversammlung nur Teilnahme- und Rederecht hat,
- bei einem „unheilbaren Zerwürfnis“ nicht entscheidend ist, dass einer der Geschäftsführer einen höheren Verursachungsanteil beigetragen hat als der andere, es genügt vielmehr ein wesentlicher (aber nicht etwa entscheidender) Beitrag.
- Ein „unheilbares Zerwürfnis“ liege danach vor, wenn zwei oder mehr Geschäftsführer so untereinander zerstritten sind, dass eine **Zusammenarbeit** zwischen ihnen **nicht mehr möglich** ist.
- Der Bundesgerichtshof weist ausdrücklich darauf hin, dass seine Entscheidung – je nach Beschlusslage – jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer den anderen als Geschäftsführer abberuft bzw. ihm kündigt, weil wechselseitig wesentliche Ursachen für das Zerwürfnis gesetzt worden sind; insoweit kann sogar eine führungslose GmbH herbeigeführt werden.

Im Urteilsfall wurde dem abberufenen Geschäftsführer (begründet) vorgeworfen, er habe die **Buchführungspflichten verletzt** und insbesondere mehrere Jahresabschlüsse nicht beim Finanzamt eingereicht. Damit liegen nach Auffassung des Bundesgerichtshofs schwerwiegende Pflichtverletzungen vor, die eine außerordentliche Kündigung und Abberufung rechtfertigen.

**Hinweis:**

In der Praxis werden, wenn gütliche Einigungen nicht zu erreichen sind, mehrere Aspekte vorzutragen sein: das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen eines unheilbaren Zerwürfnisses, die Unwesentlichkeit eines etwaigen eigenen Beitrags und die Wesentlichkeit des Beitrags der Gegenseite einschließlich ihrer Pflichtverletzungen.

---

## Beilage „Neue Regelungen für die Handelsbilanz - Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“

---

### 40 Überblick und Handlungsbedarf

Das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) stellt die umfassendste Reform des deutschen Handelsbilanzrechts (HGB-Abschluss) seit 25 Jahren dar. Wichtigstes Ziel des Gesetzgebers ist es, das deutsche Bilanzrecht im Vergleich zu den **internationalen Rechnungslegungsstandards (IFRS)** attraktiver zu gestalten, da zu befürchten war, dass das deutsche Bilanzrecht nach und nach durch die internationale Rechnungslegung verdrängt würde. Somit wird die Informationsfunktion als Ziel des Jahresabschlusses stärker in den Mittelpunkt gerückt. Der Gesetzgeber hat aus diesem Grund das Bilanzrecht modernisiert, ohne aber die Komplexität der IFRS zu übernehmen.

Daneben erfolgten auch Maßnahmen zur Deregulierung und zur Anpassung an EU-Richtlinien.

Die Neuregelungen sind im Grundsatz **erstmalig anzuwenden für den Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2010** (Abschluss zum 31.12.2010) bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Abschlussstichtag ab dem Geschäftsjahr 2010/2011. Freiwillig können die Neuregelungen auch bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2009 angewendet werden, dann allerdings auch zwingend alle Neuregelungen und nicht etwa nur einzelne Regelungen. Einzelne Änderungen treten bereits früher in Kraft, worauf wir gesondert hinweisen (vgl. „Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG“).

#### Hinweis:

Die Anwendung der neuen Bilanzregeln **erfordert entsprechende Vorbereitungen**, sodass eine intensive Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen bereits jetzt notwendig ist. Betroffen sind – in unterschiedlichem Ausmaß – Unternehmen aller Rechtsformen und Größen.

Des Weiteren ist zu beachten, dass der **Übergang auf die neuen Bilanzierungsvorschriften im Grundsatz erfolgswirksam** vorzunehmen ist. Dies kann dazu führen, dass in der ersten, nach neuem Recht erstellten Bilanz deutliche Ergebniseffekte aus der Umstellung auszuweisen sind. Es kann nur geraten werden, diese frühzeitig mittels einer Proberechnung zu ermitteln, um ggf. mittels bilanzpolitischer Maßnahmen hierauf zu reagieren. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass sich diese Effekte im Grundsatz nicht steuerlich auswirken.

### 41 Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG

#### a) Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Bislang waren alle Kaufleute verpflichtet, eine kaufmännische Buchführung einzurichten, am Jahresende eine Inventur durchzuführen und einen Jahresabschluss aufzustellen. Nach dem BilMoG können nun kleine Einzelkaufleute (nicht Personen- und Kapitalgesellschaften!), die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren **nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss** erzielen, wahlweise den Gewinn mittels einer sehr viel einfacheren Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. Im Jahr der Gründung reicht ein einmaliges Erfüllen der genannten Größenkriterien aus, damit unmittelbar von der Erleichterungsnorm Gebrauch gemacht werden kann.

**Hinweis:**

In den betroffenen Fällen sollte allerdings sehr sorgfältig geprüft werden, ob die Vorteile aus dem Verzicht auf eine Bilanzierung ausreichend groß sind. Zwar ist die Einnahmen-Überschussrechnung die einfachere Form der Gewinnermittlung und wegen des i.d.R. geltenden Zufluss- und Abflussprinzips ist eine steuerwirksame Zuordnung bzw. Verlagerung von Einnahmen und Ausgaben in ein gewünschtes Wirtschaftsjahr grundsätzlich einfacher, doch hat die Einnahmen-Überschussrechnung eben auch Nachteile. So kann bspw. Aufwand, der noch nicht zu einer Auszahlung geführt hat, noch nicht mittels einer Rückstellung steuermindernd berücksichtigt werden. Anzahlungen und Abschlagszahlungen von Kunden erhöhen bereits mit deren Zufluss den steuerlichen Gewinn. Auch ist zu bedenken, dass Instrumente der doppelten Buchführung, wie eine Kontokorrentbuchführung, zur Steuerung des Betriebs oftmals benötigt werden.

**b) Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG**

Die GmbH und die GmbH & Co. KG unterliegen erhöhten Anforderungen bei der Rechnungslegung. Unterschieden wird zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Gesellschaften und zwar mit steigenden Anforderungen. So brauchen bspw. kleine Gesellschaften keinen Lagebericht zu erstellen und den Jahresabschluss nicht prüfen zu lassen. Bei der Erstellung des Anhangs brauchen kleine Gesellschaften viele Angaben nicht zu machen und auch für mittelgroße Gesellschaften bestehen deutliche Erleichterungen.

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind die maßgebenden **Schwellenwerte deutlich angehoben** worden. Diese betragen nun:

Größenklasse	Bilanzsumme (in T€)	Umsatzerlöse (in T€)	Arbeitnehmerzahl
<b>klein</b>	≤ 4 840	≤ 9 680	≤ 50
<b>mittel</b>	> 4 840	> 9 680	> 50
	≤ 19 250	≤ 38 500	≤ 250
<b>groß</b>	> 19 250	> 38 500	> 250

Maßgebend für die Größeneinstufung ist das Über- bzw. Unterschreiten von mindestens zwei Schwellenwerten an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen.

**Hinweis:**

Die angehobenen Schwellenwerte gelten **erstmalig** für den **Jahresabschluss zum 31.12.2008** bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr für den Jahresabschluss des Geschäftsjahres 2008/2009.

Gerade im Hinblick auf die **Offenlegung des Jahresabschlusses zum 31.12.2008** sollte geprüft werden, ob die Anhebung der Schwellenwerte Möglichkeiten eröffnet, um von den Offenlegungserleichterungen für kleine oder mittelgroße Gesellschaften Gebrauch zu machen.

**42 Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens**

Das bisherige umfassende Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wurde aufgehoben und an dessen Stelle ist ein spezielles **Aktivierungsverbot für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens getreten. Für **alle übrigen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens besteht nun ein **Aktivierungswahlrecht**. Als Beispiele können rechtlich abgesicherte Werte genannt werden, wie Patente, Lizenzen oder Urheberrechte.

**Hinweis:**

Steuerlich bleibt es bei dem Aktivierungsverbot, sodass sich im Falle einer Aktivierung in der Handelsbilanz keine steuerlichen Auswirkungen ergeben und mithin Entwicklungskosten weiterhin unmittelbar steuerlich als Aufwand abgezogen werden können.

Das Aktivierungswahlrecht beschränkt sich auf Entwicklungskosten. Für Forschungskosten und auch dann, wenn sich Forschung und Entwicklung nicht verlässlich voneinander trennen lassen, gilt ein Aktivierungsverbot. Der Gegenwert des aktivierten Betrages ist für Kapitalgesellschaften ausschüttungsgesperrt D. h. in Höhe des Aktivwertes müssen freie Rücklagen ausgewiesen werden, die nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet werden dürfen. Der aktivierte immaterielle Vermögensgegenstand ist in den Folgejahren über die voraussichtliche Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.

**Hinweis:**

Erforderlich für die Nutzung des Aktivierungswahlrechts ist eine **sorgfältige Dokumentation**, um eine Trennung der Entwicklungs- von der Forschungstätigkeit vornehmen zu können. Auch muss ausreichend nachgewiesen werden, dass der Vermögenswert selbständig bewertbar ist und sich klar von dem allgemeinen Wert des Unternehmens (Firmenwert) abgrenzen lässt.

Die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen ist **erstmalig möglich für Projekte, die im Geschäftsjahr 2010 begonnen werden.**

**Hinweis:**

Dieses Aktivierungswahlrecht eröffnet Unternehmen mit hohen Entwicklungsaufwendungen die Möglichkeit einer **Verbesserung des Bilanzbildes**: Die geschaffenen „Werte“ können gezeigt werden und es ergibt sich ein verbessertes Eigenkapital. Dies dürfte vor allem gegenüber Fremdkapitalgebern ein Vorteil sein.

**43 Bewertung von Pensionsrückstellungen**

Ganz erhebliche Änderungen ergeben sich für die Bewertung von Pensionsrückstellungen. Während diese bislang in der Handelsbilanz ohne Berücksichtigung zukünftiger Kostensteigerungen und regelmäßig auf Basis des steuerlich relevanten Zinssatzes von 6 % angesetzt werden, sind zukünftig folgende Bewertungsregeln maßgebend:

- Ansatz unter **Berücksichtigung zukünftiger Lohn-, Gehalts- und Rentensteigerungen** und
- Abzinsung mit einem laufzeitkongruenten Zinssatz, welcher aus dem **Marktzins** abzuleiten ist. Alternativ zur Ermittlung des individuellen Marktzinses für jede einzelne Pensionszusage darf aus Vereinfachungsgründen auch mit einem durchschnittlichen Marktzins abgezinst werden, der sich für eine Laufzeit von 15 Jahren ergibt.

**Hinweis:**

Auswirkungen auf die steuerliche Bewertung ergeben sich nicht, da das Steuerrecht genaue Vorgaben hierzu macht. Durch das Auseinanderlaufen von handels- und steuerrechtlichem Ansatz bestehen zukünftig allerdings erhöhte Anforderungen an die Pensionsgutachten, welche dann ausdrücklich sowohl den handelsrechtlichen als auch den steuerlichen Wert berechnen und ausweisen müssen.

Die geänderten Bewertungsvorschriften sind **erstmalig für den Jahresabschluss zum 31.12.2010 anzuwenden**. Hinsichtlich des Betrages aus der Umstellung auf die neuen Bewertungsvorschriften ergeben sich allerdings folgende Wahlrechte:

- Ergibt sich ein **Zuführungsbetrag**, so ist dieser entweder bei der Umstellung in voller Höhe ertragswirksam zuzuführen oder dieser Betrag kann bis spätestens zum 31.12.2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens einem Fünftel angesammelt werden, sodass der Umstellungsaufwand zeitlich verteilt wird.

- Ergibt sich dagegen ein **Auflösungsbetrag**, so kann dieser entweder unmittelbar erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht oder wahlweise erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Auf eine Auflösung der Rückstellung kann darüber hinaus verzichtet werden, soweit der aufzulösende Betrag spätestens zum 31.12.2024 wieder zugeführt werden müsste.

**Hinweis:**

Erwartet werden ganz **erhebliche Steigerungen des Rückstellungsbetrags**, was allerdings nur individuell ermittelt werden kann. Anzuraten ist eine frühzeitige Abschätzung des Umstellungsbetrags, um eine entsprechende Planung der Überleitung auf die neuen Wertansätze vornehmen zu können. Hierzu wird regelmäßig ein Probenpensionsgutachten nach den neuen Bewertungsregeln zu erstellen sein. Abzusehen ist, dass sich bei der Abschätzung der zukünftigen Lohn- und Gehaltsentwicklungen erhebliche Ermessensspielräume ergeben, sodass sich bilanzpolitische Spielräume eröffnen.

#### 44 Sonstige Rückstellungen

##### a) Ansatz

Hinsichtlich des Ansatzes von Rückstellungen werden **Wahlrechte abgeschafft. Im Ergebnis erfolgt** eine Angleichung an die steuerlichen Regelungen:

Rückstellungsgrund	HGB bisher	HGB neu	Steuerbilanz
ungewisse Verbindlichkeiten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	Pflicht	Pflicht	Verbot
Instandhaltungen, die innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Abraumbeseitigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Instandhaltungen, die im folgenden Jahr nach Ablauf von drei Monaten nachgeholt werden	Wahlrecht	Verbot	Verbot
Aufwandsrückstellungen	Wahlrecht	Verbot	Verbot

**Hinweis:**

Mit dem **Verbot der Aufwandsrückstellungen** wird ein wesentliches bilanzpolitisches Instrument zur Ergebnisglättung genommen. Bislang kann z. B. für künftig anfallende Generalüberholungen und Instandhaltungsmaßnahmen, die regelmäßig und in größerem Abstand anfallen und den Charakter von Erhaltungsaufwand haben, sowie für allgemeine Steuerrisiken und Restrukturierungsmaßnahmen (Umzug und Geschäftsverlegung oder strukturelle Veränderungen in einzelnen Geschäftsbereichen) eine Aufwandsrückstellung in der Handelsbilanz gebildet werden.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich **steuerliche Auswirkungen** aus diesen Änderungen **nicht ergeben**, da diese handelsrechtlichen Wahlrückstellungen auch bislang schon steuerlich nicht zulässig sind.

##### b) Bewertung

Ganz maßgebliche Änderungen ergeben sich bei der Bewertung von Rückstellungen. Zukünftig sind insbesondere folgende Regeln zu beachten:

- Anzusetzen sind die Rückstellungen mit dem voraussichtlich notwendigen Erfüllungsbetrag, sodass **zukünftige Preis- und Kostensteigerungen** zu berücksichtigen sind und
- **Abzinsung** von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, wobei entsprechende Zinssätze von der Deutschen Bundesbank veröffentlicht werden sollen.

#### **Hinweis:**

Aus dem ersten Aspekt resultiert eine Erhöhung und aus dem zweiten Aspekt eine Absenkung des Rückstellungsbetrages. Die konkreten Auswirkungen können letztlich nur für den Einzelfall ermittelt werden.

**Steuerlich** ergeben sich insoweit **keine Auswirkungen**, da für die steuerliche Gewinnermittlung spezielle Bewertungsregeln existieren. Dies führt allerdings dazu, dass die handelsrechtlichen und die steuerlichen Wertansätze zukünftig stärker auseinander laufen und jedenfalls parallel ermittelt und fortgeschrieben werden müssen.

#### **c) Erstmalige Anwendung, Übergangsvorschriften**

Die neuen Ansatz- und Bewertungsvorschriften gelten erstmals für das Geschäftsjahr 2010, also den **Bilanzstichtag zum 31.12.2010**.

Die sich aus den **geänderten Bewertungsvorschriften** ergebenden Änderungen sind im Jahresabschluss zum 31.12.2010 **ergebniswirksam** zu buchen. Dies kann zu ganz erheblichen Ergebnisauswirkungen führen, welche frühzeitig ermittelt werden sollten.

Für **nach bisherigem Recht noch gebildete Rückstellungen**, die nach den neuen Regeln nicht mehr zulässig sind, wie bspw. Aufwandsrückstellungen, wird dem Unternehmer ein **Wahlrecht** eingeräumt, welches für die einzelnen Rückstellungen unterschiedlich ausgeübt werden kann:

- Im Jahresabschluss 2009 ausgewiesene Rückstellungen können unter Anwendung der bisherigen Regelungen ganz oder teilweise beibehalten werden.
- Soweit keine Beibehaltung der Rückstellungen erfolgt, ist zu unterscheiden:
  - Erfolgt die Bildung der Rückstellung in der Bilanz zum 31.12.2009, so muss zum 31.12.2010 eine gewinnwirksame Auflösung erfolgen;
  - erfolgte die Bildung der Rückstellung dagegen in der Bilanz zum 31.12.2008 oder früher, so kann die Rückstellung zum 31.12.2010 auch unmittelbar in die Gewinnrücklagen umgebucht werden, ohne dass hierbei die Gewinn- und Verlustrechnung berührt wird.

#### **Hinweis:**

Die Übergangsvorschriften führen zu ganz erheblichen bilanzpolitischen Spielräumen. Insbesondere mit der Bildung von Aufwandsrückstellungen noch im Jahresabschluss zum 31.12.2008 kann die Basis gelegt werden, um spätere Jahresergebnisse deutlich zu beeinflussen oder aber auch die in 2008 gewinnmindernd gebildete Rückstellung ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in das Eigenkapital einzustellen.

#### **45 Neuregelung der latenten Steuern**

Einen deutlich höheren Stellenwert wird zukünftig der Abgrenzung latenter Steuern zukommen. Eingeschränkt wird dies allerdings durch das nun doch eingeführte Aktivierungswahlrecht.

Der Ausweis latenter Steuern ist immer dann zu prüfen, **wenn die Bilanzansätze der Handelsbilanz von denen der Steuerbilanz abweichen** und die Abweichungen sich in späteren Jahren wieder ausgleichen. Auch die zukünftigen Vorteile aus steuerlichen Verlustvorträgen sind zu berücksichtigen, soweit eine Nutzung der Verlustvorträge innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

Hinsichtlich des Ansatzes von latenten Steuern ist allerdings zu unterscheiden:

- Ergeben sich nach einer Verrechnung mit aktiven latenten Steuern **latente Steuerverbindlichkeiten**, so besteht eine **Passivierungspflicht**;
- ergibt sich dagegen umgekehrt ein Überhang der **latenten Steuerforderungen**, so besteht ein **Aktivierungswahlrecht** (bei einem Verzicht ist aber eine Angabe im Anhang vorzunehmen).

**Wichtige Anwendungsfälle** für die Abgrenzung von latenten Steuerforderungen sind:

- Passivierung von Drohverlustrückstellungen in der Handelsbilanz,
- höherer Ansatz von Pensionsrückstellungen oder von Verbindlichkeitsrückstellungen in der Handelsbilanz,
- steuerliche Verlustvorträge (soweit in den kommenden fünf Jahren nutzbar).

Wichtige Anwendungsfälle für die Abgrenzung von latenten Steuerverbindlichkeiten sind dagegen:

- Ansatz selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz,
- nur steuerlich zulässige Sonderabschreibungen und
- steuerlich zulässige Gewinnübertragungen.

#### **Hinweis:**

Die Regelungen für latente Steuern gelten **nur für Kapitalgesellschaften und für die GmbH & Co. KG** und insoweit nicht für kleine Gesellschaften.

## **46 Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital**

Nach derzeitigem Recht besteht bei der GmbH hinsichtlich ausstehender Einlagen auf das Nennkapital ein Wahlrecht, diese entweder (1.) als Aktivposten auszuweisen oder aber (2.) eine offene Absetzung der noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen vom Eigenkapital und einen gesonderten Ausweis der eingeforderten ausstehenden Einlagen unter den Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen vorzunehmen.

Ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 ist nun nur noch die zweite Alternative zulässig: die nicht eingeforderten **ausstehenden Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen** (Nettoausweis) und der verbleibende Betrag ist als Posten „Eingefordertes Kapital“ in der Hauptspalte der Passivseite auszuweisen.

## **47 Erweiterung der Anhangsberichterstattung**

Die GmbH und die GmbH & Co. KG haben ihren Jahresabschluss um einen erläuternden und ergänzenden Anhang zu erweitern. Insofern ist vor allem auf folgende neuen Angabepflichten hinzuweisen, wobei jeweils angegeben wird, welche Gesellschaften im Sinne der Größeneinstufung (siehe „Befreiung von der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht und Größenklassen für GmbH und GmbH & Co. KG“) betroffen sind:

- Große Gesellschaften müssen **Angaben zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte machen**, soweit dies für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens notwendig ist. Beispiele: Factoring oder Leasingverträge.
- Mittlere und große Gesellschaften müssen den Gesamtbetrag der **nicht in der Bilanz erfassten sonstigen finanziellen Verpflichtungen** angeben, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung ist. Beispiele: Verpflichtungen aus schwebenden Rechtsgeschäften, Folgeinvestitionen bereits begonnener Investitionen oder künftige unabwendbare Großreparaturen.

- Große Gesellschaften müssen das **vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar** für im Geschäftsjahr erbrachte Leistungen (aufgeschlüsselt nach Tätigkeiten) angeben.
- Angaben zu den wesentlichen **Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen**, die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommen sind. Betroffene Geschäfte können sein: Käufe oder Verkäufe von Grundstücken oder Gebäuden, von fertigen oder unfertigen Erzeugnissen, der Bezug oder die Erbringung von Dienstleistungen, die Nutzung oder die Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen, Finanzierungen, die Gewährung von Bürgschaften oder anderen Sicherheiten, Investitionen, Produktionsverlagerungen oder Abstimmungen im Ein- und Verkauf.
- Soweit **Bewertungseinheiten** gebildet werden, also z. B. Fremdwährungsforderungen und entsprechende Devisentermingeschäfte für die Bewertung der Risiken zusammengefasst werden, sind von Gesellschaften aller Größenklassen die dadurch abgesicherten Risiken im Anhang anzugeben. Dabei sind Angaben zu machen über die Art und die Höhe der abgesicherten Risiken, die Art der gebildeten Bewertungseinheiten und die Effektivität der bestehenden Bewertungseinheiten.

Mit freundlichen Grüßen