



## Ihre Mandanteninformationen des Monats Oktober

Sehr geehrte Damen und Herren,

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

### Allgemeine Steuerzahlungstermine im November

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
10.11.2008	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag Umsatzsteuer	13.11.2008
17.11.2008	Gewerbsteuer Grundsteuer	20.11.2008

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

### Inhalt

#### Privatbereich

**S. 3**

1. Zuteilung der neuen Steuer-ID beginnt
2. Rechtsprechungsänderung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs
3. Abzug von Unterhaltsleistungen: Bedürftigkeit bei fehlender Verwertbarkeit des Vermögens
4. Mehr Elterngeld durch Wechsel der Steuerklasse
5. Voller Arbeitnehmer-Pauschbetrag trotz Nebentätigkeit als Freiberufler
6. Kabinett beschließt Reform des ehelichen Güterrechts
7. Keine Erbschaftsteuer auf vom Nacherben geschaffenen Wertzuwachs
8. FG zweifelt an Vereinbarkeit der Bauabzugsteuer mit Europarecht
9. Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags bei Vormerkung

#### Unternehmer und Freiberufler

**S. 8**

1. Schenkweise Einräumung einer nicht atypischen Unterbeteiligung
2. Nicht schon wieder: Hälfziger Vorsteuerabzug für Kfz
3. Übertragung voll eingezahlter Kommanditbeteiligung auf Minderjährige ohne Ergänzungspfleger zulässig
4. Wagniskapital wird steuerlich begünstigt
5. Gesetz zur Verbesserung der Durchsetzung von Rechten des geistigen Eigentums tritt in Kraft
6. Veräußerung von Anteilsrechten als gewerblicher Grundstückshandel



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

S. 12

1. Faktische Verlagerung des Sitzes einer Gesellschaft kann zu einem nachträglichen Satzungsmangel führen
2. Wesentlichkeit einer Beteiligung bei Auflösungsverlust
3. Veräußerung von ursprünglich einbringungsgeborenen GmbH-Anteilen
4. Abschreibung auf Darlehensforderung bis 2007 steuerlich zulässig
5. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung



## Privatbereich

### 1. Zuteilung der neuen Steuer-ID beginnt

#### **Steuer-ID im Überblick**

Im August 2008 hat das Bundeszentralamt für Steuern damit begonnen, die neuen Steuer-Identifikationsnummern zu erteilen. Bis Ende des Jahres sollen alle Bürger (auch Kinder, unabhängig von einer Steuerpflicht) über eine entsprechende Nummer verfügen. Auch nach Erhalt der Nummer (größte Briefversandaktion in der Geschichte der Bundesrepublik) soll für einen Übergangszeitraum neben der Steuer-ID auch die Steuernummer angegeben werden. Die Steuer-ID ist für die Einkommenssteuer vorgesehen und soll die bisherige Steuernummer bei allen Anträgen, Erklärungen und Mitteilungen ersetzen. Die ID wird elf Ziffern haben. Hieraus sollen keine Rückschlüsse auf den Steuerpflichtigen (z. B. Geburtstag) gezogen werden können. Gespeichert werden Familienname, frühere Namen, Vornamen, Doktorgrad, Tag und Ort der Geburt, Geschlecht, gegenwärtige oder letzte bekannte Anschrift, zuständige Finanzbehörden und Sterbetag. Die Daten werden spätestens 20 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Steuerpflichtige verstorben ist, gelöscht.

#### **Ausblick**

Und damit nicht genug: Für Unternehmer soll noch zusätzlich eine Wirtschafts-Identifikationsnummer vergeben werden, die für betriebliche Steuern gilt.

### 2. Rechtsprechungsänderung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs

#### **Einführung**

Nach der seit Jahrzehnten bestehenden Rechtsprechung des BFH konnte ein Erbe einen in Person des Erblassers entstandenen Verlust steuerlich nutzen, soweit der Erblasser den Verlust im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG hätte geltend machen können und soweit der Erbe den Verlust des Erblassers im Veranlagungszeitraum nicht ausgleichen konnte und mit diesem Verlust auch tatsächlich wirtschaftlich belastet war.

#### **Rechtsprechung des BFH:**

Der Große Senat des BFH hat mit seinem Beschluss vom 17.12.2007 diese Jahrzehnte alte Rechtsprechung gekippt. Die Rechtsprechungsänderung soll jedoch aus Vertrauensschutzgründen erst auf Todesfälle nach dem 12.3.2007 (Tag der Veröffentlichung auf der Internetseite des BFH) anwendbar sein.

#### **Anweisung der Verwaltung:**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat nunmehr mit Schreiben vom 24.7.2008 mitgeteilt, dass die vom Großen Senat des BFH mit seiner Entscheidung vom 17.12.2007 herbeigeführte Rechtsprechungsänderung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs erst nach der Veröffentlichung der Entscheidung im Bundesteuerblatt (BStBl.) anzuwenden ist.

### 3. Abzug von Unterhaltsleistungen: Bedürftigkeit bei fehlender Verwertbarkeit des Vermögens

#### **Kernproblem**

Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den typischen Unterhaltsbedarf einer ihm oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer durch den Ansatz außergewöhnlicher Belastungen gemindert. Auf das Bestehen einer konkreten zivilrechtlichen Unterhaltsberechtigung und die Höhe des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs kommt es nicht an. Der Abzug setzt aber voraus, dass die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Bei einem vor dem BFH ausgetragenen Streitfall war die Bewertung des Vermögens von Bedeutung: Die von den Eltern unterstützte Tochter war Eigentümerin eines landwirtschaftlichen Betriebs mit Wohnhaus, dessen Anschaffung allerdings vollfinanziert war. Der Anteil an einem von der Mutter übertragenen Mietwohngrundstück war mit einem bis zum Tode der Mutter geltenden Nießbrauch sowie einer Veräußerungs- und Belastungssperre versehen. Einen weiteren Anteil an diesem Grundstück (zusammen die Hälfte) hatte sie von der Tante unter ähnlichen Bedingungen übertragen be-



kommen. Finanzamt und Finanzgericht lehnten den Abzug der Unterstützungszahlungen ab, weil die Tochter nicht lediglich über ein geringes Vermögen verfüge. Vermögen sei auch dann schädlich, wenn es belastet ist und nicht für den Unterhalt zur Verfügung stehe.

### **Bisherige Rechtsprechung**

Ob die unterhaltene Person kein oder nur geringes Vermögen hat, ist unabhängig von der Anlageart nach Auffassung des BFH nach dem Verkehrswert zu entscheiden. Die Finanzverwaltung sieht unter Tolerierung des BFH ein Vermögen von bis zu 15.500 EUR als unschädlich an.

### **Entscheidung**

Der BFH bestätigt seine Verkehrswertbetrachtung: Unter Vermögen sei das Netto-Vermögen zu verstehen, d. h. der Wert der aktiven Vermögensgegenstände, vermindert um die Schulden des Unterhaltenen. Denn durch den kreditfinanzierten Erwerb von Wirtschaftsgütern vermindere sich die unterhaltsrechtliche Bedürftigkeit nicht. Der in Höhe des Kaufpreises dinglich belastete landwirtschaftliche Betrieb mit der Wohnung der Tochter war daher außer Betracht zu lassen. Auch der auf dem Mietwohngrundstück lastende Vorbehaltsnießbrauch mindere den Verkehrswert. Darüber hinaus werde der Verkehrswert entgegen der Ansicht des FG auch durch Verfügungsbeschränkungen oder -verbote gemindert. Ein ewiges Veräußerungsverbot zusammen mit einem ewigen Nießbrauchsvorbehalt hätte zur Folge, dass ein Grundstück für den Eigentümer und einen möglichen Erwerber wertlos wäre.

### **Konsequenz**

Dem steht nicht entgegen, dass Verfügungsbeschränkungen steuerlich teilweise unberücksichtigt bleiben (bei der Bewertung nach dem Bewertungsgesetz, z. B. für die Erbschaftsteuer). Der BFH hat den Fall zur Ermittlung des Verkehrswerts unter Berücksichtigung der Belastungen nach den Marktverhältnissen an das FG zurückverwiesen. Dabei sei auch die statistische Lebenserwartung der Berechtigten zu berücksichtigen.

## **4. Mehr Elterngeld durch Wechsel der Steuerklasse**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Das zum 1.1.2007 eingeführte Elterngeld bemisst sich nach der Höhe des von dem Elterngeldempfänger zuletzt bezogenen Nettolohnes. Der Nettolohn ist entscheidend mit davon abhängig, welche Lohnsteuerklasse die Eheleute gewählt haben. Das Sozialgericht Dortmund hatte darüber zu entscheiden, ob die Lohnsteuerklassenänderung zugunsten des Elterngeldempfängers und die dadurch eintretende Nettolohnerhöhung bei der Berechnung des Elterngeldes berücksichtigungsfähig ist, oder ob es sich bei der Lohnsteuerklassenänderung um eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung handelt.

### **Entscheidung**

Das Sozialgericht Dortmund hatte in zwei Fällen über die Klagen von Frauen entschieden, die jeweils vor der Geburt ihres Kindes zusammen mit ihren Ehemännern die zuvor gewählte Lohnsteuerklassenkombination IV/IV zu ihren Gunsten in die Kombination III/V (= höherer Lohn bei der Frau) geändert hatten. Das beklagte Versorgungsamt weigerte sich, das Elterngeld auf der Grundlage des infolge des Steuerklassenwechsels höheren Nettoeinkommens zu berechnen und berücksichtigte nur das zuvor erzielte Nettoeinkommen. Das Gericht urteilte zugunsten der Klägerinnen und führte aus, dass der Elterngeldanspruch auf der Grundlage des wegen der Steuerklassenänderung erhöhten Nettoeinkommens zu berechnen ist. Eine Nichtberücksichtigung des Steuerklassenwechsels würde den gesetzlichen Regelungen im Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz widersprechen. Denn der Gesetzgeber habe trotz Kenntnis der Wahlmöglichkeit keine Regelung zum Lohnsteuerklassenwechsel geschaffen. Daher dürften Behörden nicht über eine „Hintertür“ die vom Gesetzgeber nicht erfolgte Einschränkung der Elterngeldhöhe nachträglich vornehmen.

### **Konsequenz**

Dem Urteil dürfte grundsätzliche Aussagekraft beizumessen sein. In dem Fehlen einer gesetzlichen Regelung trotz Kenntnis der Möglichkeit zum Lohnsteuerklassenwechsel dürfte der Willen des Gesetzgebers erkennbar sein, das Recht zum jährlichen Lohnsteuerklassenwechsel bei Elterngeldbezug nicht zu beschneiden.



## 5. **Voller Arbeitnehmer-Pauschbetrag trotz Nebentätigkeit als Freiberufler**

### **Kernproblem**

Wenn nicht höhere Werbungskosten nachgewiesen werden, ist bei der Ermittlung der Einkünfte von den Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit ein Arbeitnehmer-Pauschbetrag von zurzeit 920 EUR abzuziehen. Ob dieser Pauschbetrag in solchen Fällen auf den tatsächlichen Aufwand zu kürzen ist, in denen daneben gleichartige nebenberufliche Betriebsausgaben anfallen, war Gegenstand eines Rechtsstreits beim BFH.

### **Sachverhalt**

Ein als angestellter Assessor und selbstständiger RA tätiger Jurist hatte den Abzug typischer Betriebsausgaben beantragt. Werbungskosten wurden nicht gesondert angesetzt. Die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit machten in etwa 20 % der Einnahmen aus der Angestelltentätigkeit aus. Das FA erhöhte den Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit, weil es der Auffassung war, dass Aufwendungen wie Porto, Telefon, Bürobedarf oder Fachliteratur nur einmal für beide Einkunftsarten anfielen. Rechnerisch ermittelte es daraufhin die tatsächlichen Werbungskosten (Fahrtkosten, Arbeitsmittel, Kontoführung). In Höhe des nicht durch tatsächliche Aufwendungen belegten Anteils des Arbeitnehmer-Pauschbetrags kürzte es die Betriebsausgaben. Die Klage vor dem FG führte nicht zum Erfolg. Der Senat begründete dies damit, dass der Arbeitnehmer-Pauschbetrag zu kürzen sei, während die Betriebsausgaben in der beantragten Höhe zum Abzug zugelassen würden. In der Summe sei jedoch keine Änderung des zu versteuernden Einkommens eingetreten.

### **Entscheidung des BFH**

Der Tenor der Entscheidung hilft dem Stpfl. zunächst weiter. So verbieten sich nach der Auffassung des BFH Überlegungen, den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in solchen Fällen zu kürzen, in denen keine oder nur geringe Werbungskosten angefallen sind. Sodann sind jedoch die durch die verschiedenen Tätigkeiten veranlassten Aufwendungen den jeweiligen Einkunftsarten zuzuordnen (ggf. durch Schätzung). Sind die Werbungskosten niedriger als der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, so ist dieser in voller Höhe anzusetzen. Der Stpfl. könne aber keine beliebige Bestimmung treffen und auf diese Weise neben dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag sämtliche nachgewiesenen Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend machen.

### **Konsequenz**

Das FA hatte an sich den richtigen Ansatz gewählt und die Kürzung der Betriebsausgaben in einem, wie der BFH meint, komplizierten Verfahren ermittelt. Dies könnte sich aber am Ende als durchaus günstigere Variante herausstellen, geht aber nicht. Der BFH verlangt nämlich zunächst eine direkte Zuordnung nach der beruflichen Veranlassung. Ist eine Schätzung unvermeidlich, so darf sich diese zumindest nicht am Verhältnis der Einnahmen orientieren.

## 6. **Kabinett beschließt Reform des ehelichen Güterrechts**

### **Hintergrund**

Das Bundeskabinett hat am 20.8.2008 einen Gesetzentwurf zur Reform des Zugewinnausgleichs und der Verwaltung von Girokonten betreuter Menschen beschlossen. Ziel ist ein gerechterer Zugewinnausgleich im Scheidungsfall sowie die Verhinderung von Manipulationen.

### **Inhalt des Gesetzentwurfes**

Der Gesetzentwurf sieht im Einzelnen folgende Regelungsinhalte vor: Schulden, die zum Zeitpunkt der Eheschließung vorhanden sind und während der Ehe getilgt werden, sollen künftig bei der Ermittlung des Zugewinns berücksichtigt werden. Bisher ist der durch Schuldentilgung entstehende Vermögenszuwachs nicht ausgleichspflichtig. Der Stichtag für die Berechnung des Zugewinns ist nach derzeitiger Regelung der Zeitpunkt der Zustellung des Scheidungsantrags. Die endgültige Höhe der Zugewinnausgleichsforderung wird aber danach bemessen, wie viel von dem Vermögen bei Rechtskraft der Scheidung noch vorhanden ist. Es besteht also die Gefahr, dass in der Zeit zwischen Zustellung des Scheidungsantrags und Rechtskraft des Urteils Vermögen zu Lasten des zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten beiseite geschafft wird. Zur Vermeidung solcher Manipulationen soll daher sowohl für die Berechnung des Zugewinns als auch für die Höhe der Zugewinnausgleichsforderung der Zeitpunkt der Zustellung des Scheidungsantrags maßgeblich werden. Zur weiteren Absicherung des zugewinnausgleichsberechtigten Ehegatten soll außerdem ein Instrument des einstweiligen Rechtsschutzes geschaffen werden, mit dem die



Zugewinnausgleichansprüche gesichert werden können. Darüber hinaus sieht der Gesetzentwurf vor, dass die Betragsgrenze von 3.000 EUR, ab der ein Betreuer für Überweisungen zu Lasten des Betreuten eine gerichtliche Genehmigung bedarf, ersatzlos wegfallen soll.

#### **Ausblick**

Der Gesetzentwurf ist mit der Verabschiedung in das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Wann mit seinem endgültigen Inkrafttreten zu rechnen ist, bleibt offen.

### **7. Keine Erbschaftsteuer auf vom Nacherben geschaffenen Wertzuwachs**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Der Erbschaftsteuer unterliegt der steuerpflichtige Erwerb in Form der Bereicherung, d. h., der (erbschaftsteuerliche) Wert desjenigen, um das der Erwerber von Todes wegen bereichert ist, wird bei ihm der Erbschaftsteuer unterworfen. Hat ein Erblasser Vor- und Nacherbschaft angeordnet, gilt, dass bereits die zum Vorerben berufene Person Erbe des Erblassers ist. Bei Eintritt der Nacherbfolge hat die zum Nacherben berufene Person, den Erwerb (= die Bereicherung durch Nacherbfolge) als vom Vorerben stammend zu besteuern, wobei auf Antrag der Versteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden kann. Das bedeutet grundsätzlich auch, dass der Nacherbe die Wertsteigerung des Nachlasses zu versteuern hat. Der Bundesfinanzhof musste nunmehr entscheiden, ob dies auch für Wertsteigerungen gelten kann, die der Nacherbe selbst geschaffen hat.

#### **Entscheidung**

Der Kläger hatte nach dem Vorerben im Jahre 2000 im Wege der Nacherbfolge einen Hof erhalten. Seit 1991 hatte er diesen Hof bereits in Eigenbewirtschaftung und umfangreiche Baumaßnahmen durchgeführt. Im Rahmen der Erbschaftsteuerfestsetzung lehnte es das Finanzamt ab, die in Erwartung der Nacherbschaft geleisteten Aufwendungen als Nachlassverbindlichkeiten steuermindernd anzuerkennen, weil dem Nacherben kein zivilrechtlicher Aufwendungsersatz- oder Bereicherungsanspruch zustünde. Der Bundesfinanzhof entschied zugunsten des Nacherben. Zwar hält es der Bundesfinanzhof für zutreffend, dass die erbrachten Bauleistungen keine Nachlassverbindlichkeiten darstellen, weil ein entsprechender Vergütungsanspruch fehle. Allerdings gelte in der Erbschaftsteuer das Bereicherungsprinzip. Dieses schließe aus, dass Vermögenswerte erbschaftsteuerlich beachtlich sein können, die der Nacherbe in Erwartung der Nacherbschaft selbst geschaffen habe. Insoweit liege kein Vermögenszuwachs vor.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung macht deutlich, dass es in Erbgestaltungen mit Vor- und Nacherbfolge entscheidend darauf ankommt, dass der Nacherbe, soweit er Investitionen in den Nachlass tätigt, diese ausreichend dokumentiert, um nicht Gefahr zu laufen, die selbst geschaffene Wertsteigerung zu versteuern.

### **8. FG zweifelt an Vereinbarkeit der Bauabzugsteuer mit Europarecht**

#### **Kernproblem**

Erbringt jemand im Inland eine Bauleistung (Leistender) an einen Unternehmer oder an eine jur. Person des öffentlichen Rechts (Leistungsempfänger), ist der Leistungsempfänger zum Einbehalt von 15 % des Brutto-Rechnungsbetrags verpflichtet. Die sog. Bauabzugssteuer ist sodann an das eigene FA abzuführen und wird beim Leistenden und dessen Ertragsteuer angerechnet (wie Lohnsteuer). Dass man diesen an sich gängigen Sachverhalt in der Praxis so selten antrifft, liegt neben einer eingeführten Bagatellgrenze einfach daran, dass der Leistende i. d. R. eine Freistellungsbescheinigung vorlegt, die den „Bauherrn“ von der Verpflichtung des Einbehalts befreit. Die Bescheinigung wird dem Bauleistenden vom Finanzamt erteilt, wenn „der zu sichernde Steueranspruch nicht gefährdet erscheint“. Wenn sich der Auftraggeber nicht an die Spielregeln hält, bringt er sich selbst in die Gefahr einer Haftung. Dabei kann er grundsätzlich der Freistellungsbescheinigung vertrauen, es sei denn, diese wurde durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt und ihm ist dies bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt. Gegen diesen Vorwurf wollte sich jetzt ein Kläger wehren. Das FG Berlin-Brandenburg hat daraufhin in dem Aussetzungsverfahren an der Vereinbarkeit der Vorschrift mit dem Europarecht gezweifelt.

#### **Bisherige Rechtsprechung**

Der BFH hat erst kürzlich eine andere Sondervorschrift im EStG als derzeit nicht ernstlich zweifelhaft im Hinblick auf die Gemeinschaftsrechtmäßigkeit angesehen. Dabei ging es um den Steuerabzug für be-



schränkt Steuerpflichtige. In der Folge wurde die beantragte Aussetzung der Vollziehung vom Senat abgelehnt.

#### **Entscheidung**

Das FG hat ernstliche rechtliche Zweifel an der Gültigkeit der Norm. Es bestehe nach Ansicht des Senats eine für die Gewährung der Aussetzung ausreichende Wahrscheinlichkeit, dass die Bauabzugsteuer eine verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs darstellen könne. Weil auch die im Inland von Ausländern erbrachten Bauleistungen unter die Vorschrift fallen, könnten die Auftraggeber davon abgehalten werden, in anderen Mitgliedstaaten ansässige Dienstleister in Anspruch zu nehmen.

#### **Konsequenz**

Für die Gewährung der Aussetzung reichen einerseits nur vage Erfolgsaussichten zwar nicht aus. Andererseits sei nach Auffassung des Senats nicht zu fordern, dass die für die Rechtswidrigkeit des angegriffenen Verwaltungsaktes sprechenden Gründe überwiegen.

### **9. Rückgängigmachung eines Grundstückskaufvertrags bei Vormerkung**

#### **Kernproblem**

Beim Abschluss eines notariellen Kaufvertrags über ein Grundstück entsteht Grunderwerbsteuer. Wird der Kaufvertrag später nicht vollzogen, sondern rückgängig gemacht, bevor der Eigentumsübergang im Grundbuch eingetragen wird, kann die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt bzw. bereits festgesetzte Steuer aufgehoben werden.

#### **Sachverhalt**

Am 26.2.2003 schlossen Verkäufer und Käufer einen Kaufvertrag über ein Grundstück. Im Grundbuch wurde eine Auflassungsvormerkung zugunsten des Käufers eingetragen. Der Verkäufer trat am 12.6.2003 wegen Nichtzahlung des Kaufpreises vom Vertrag zurück. Am 14.11.2003 bewilligte der Käufer die Löschung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch. Diese Erklärung wurde jedoch versehentlich nicht dem Grundbuchamt übersandt. Am 22.1.2004 verkaufte der Verkäufer das Grundstück an einen neuen Käufer. Der ursprüngliche Käufer, zu dessen Gunsten die Auflassungsvormerkung noch eingetragen war, bewilligte in diesem Vertrag die Löschung der Vormerkung.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die tatsächliche und vollständige Rückgängigmachung voraussetzt, dass die Vertragsparteien sämtliche Wirkungen aus dem Erwerbsvorgang aufheben und sich so stellen, als wäre dieser nicht zustande gekommen. Grundsätzlich sei hierzu die Löschung der Auflassungsvormerkung erforderlich. Hat der Käufer dem Verkäufer jedoch eine Löschungsbewilligung in grundbuchrechtlich gebotener Form erteilt und kann der Verkäufer hierüber frei und ohne Einflussnahme des Käufers verfügen, ist auch hierin die Rückgängigmachung des Vertrags zu sehen.

#### **Konsequenz**

Bei „verunglückten“ Grundstückskaufverträgen droht eine Belastung mit Grunderwerbsteuer, auch wenn es tatsächlich nicht zu einem Eigentumsübergang an dem Grundstück kommt. Um die Steuerbelastung zu vermeiden, muss genau darauf geachtet werden, dass der Vertrag in vollem Umfang rückgängig gemacht wird. Hierzu gehört auch und insbesondere, dass die Auflassungsvormerkung im Grundbuch gelöscht wird.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. **Schenkweise Einräumung einer nicht atypischen Unterbeteiligung**

#### **Kernproblem**

Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge wird regelmäßig auf das Instrument der stillen Unterbeteiligungen zurückgegriffen. Zu beachten ist auch hier die unterschiedliche Beurteilung von typischen und atypischen Beteiligungen. Im vorliegenden Fall war zu entscheiden, ob mit der schenkweisen Einräumung einer typisch stillen Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil ein Vermögensgegenstand mit der Folge zugewendet wird, dass Schenkungsteuer anfällt.

#### **Sachverhalt**

Im Urteilsfall hatte der Kläger von seinem Vater schenkweise diverse typisch stille Unterbeteiligungen an verschiedenen Gesellschaften eingeräumt bekommen. Das Finanzamt behandelte diese Schenkungen als Übertragungen von Betriebsvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge und setzte entsprechende Schenkungsteuer fest.

#### **Lösung des Gerichts**

Das Gericht behandelte die schenkweise Einräumung dieser Unterbeteiligungen nicht als Zuwendung von Vermögensgegenständen und verneinte deshalb eine entsprechende Schenkungsteuerpflicht. In den Urteilsgründen setzt sich der BFH ausführlich mit der unterschiedlichen Behandlung von typischen und atypisch stillen Unterbeteiligungen auseinander und kommt zu dem Ergebnis, dass im Falle der Einräumung von typisch stillen Unterbeteiligungen – anders als bei atypisch stillen Unterbeteiligungen – mangels Zuwendung von Vermögensgegenständen keine Schenkungsteuerpflicht besteht.

### 2. **Nicht schon wieder: Häftiger Vorsteuerabzug für Kfz**

#### **Rechtslage (vereinfacht)**

Derzeit können Unternehmer den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung eines Kfz in Anspruch nehmen, wenn dies zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird. Im Gegenzug wird die private Nutzung der Besteuerung unterworfen.

#### **Entwurf JStG 2009**

Der Entwurf des JStG 2009 sieht vor, den Vorsteuerabzug für Kfz, die von Einzelunternehmern sowie von Personengeschaftern privat genutzt werden, auf 50 % zu beschränken. Nicht betroffen sind Kfz, die Arbeitnehmern, z. B. GmbH-Geschäftsführern, im Rahmen des Dienstverhältnisses gegen Entgelt zur Verfügung gestellt werden. Gekürzt werden die Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung, der Herstellung, der Einfuhr, dem innergemeinschaftlichem Erwerb, der Miete, dem Leasing sowie aus dem laufenden Betrieb des Kfz. Korrespondierend entfällt die Besteuerung der privaten Nutzung. Die Vorschriften zur Korrektur der Vorsteuer bei Nutzungsänderungen (§ 15a UStG) werden ebenfalls an die Neuregelung angepasst. Die Änderungen sollen erstmals auf Kfz angewendet werden, deren Anschaffung, Anmietung etc. nach dem 31.12.2008 erfolgt, frühestens jedoch mit Genehmigung der Regelung durch die EU.

#### **Konsequenz**

Die Neuregelung tritt nur bei Genehmigung durch die EU in Kraft, die allerdings schon einmal die Einführung des häftigen Vorsteuerabzuges genehmigt hatte. Presseberichten, die pauschal eine Mehrbelastung durch die Neuregelung prognostizieren, ist nicht zu folgen; hier ist eine Betrachtung des Einzelfalls nötig. Unternehmer, die noch von der zurzeit gültigen Regelung profitieren wollen, müssen privat genutzte Kfz vor in Kraft treten der Neuregelung anschaffen, mieten oder leasen, im Regelfall also in 2008. Die Bundesregierung will mit der Neuregelung das UStG vereinfachen. Tatsächlich wird sich für die Unternehmen jedoch ein erheblicher Mehraufwand ergeben. Sie müssen künftig zwischen Kfz mit häftigem und vollem Vorsteuerabzug unterscheiden. Die Kfz-Aufwendungen müssen in der Finanzbuchhaltung entsprechend getrennt werden. Daneben ergibt sich ein zusätzliches Potential für Vorsteuerkorrekturen nach § 15a UStG, die überwacht werden müssen. Der Wegfall der Besteuerung der privaten Kfz-Nutzung betrifft nur die USt. Für ertragsteuerliche Zwecke muss die private Kfz-Nutzung unverändert ermittelt werden, so dass sich auch insoweit keine Vereinfachung ergibt.



### 3. **Übertragung voll eingezahlter Kommanditbeteiligung auf Minderjährige ohne Ergänzungspfleger zulässig**

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Rechtsgeschäfte zwischen Eltern und ihren minderjährigen Kindern können nur dann ohne Ergänzungspfleger wirksam abgeschlossen werden, wenn sie ausschließlich rechtlich vorteilhaft sind. Denn nur dann bedarf es der Zustimmung des gesetzlichen Vertreters nicht. Im Übrigen gilt, dass es für solche Rechtsgeschäfte der Einschaltung eines Ergänzungspflegers und ggf. der Genehmigung des Vormundschaftsgerichtes bedarf, weil die Eltern das Kind im Rahmen des Rechtsgeschäfts nicht vertreten dürfen. Gerade bei Schenkungen wird gemeinhin angenommen, dass diese ausschließlich rechtlich vorteilhaft sind. Dies ist aber ggf. dann nicht der Fall, wenn das minderjährige Kind durch die Schenkung mit belastet wird, auch wenn die Belastung wirtschaftlich von untergeordneter Bedeutung ist (bspw. Schenkung einer Eigentumswohnung wegen Mitgliedschaft in einer Eigentümergemeinschaft und Zahlung von Wohngeld). Das Oberlandesgericht Bremen hat nunmehr zur rechtlichen Vorteilhaftigkeit der Übertragung einer Kommanditbeteiligung entschieden.

#### **Entscheidung**

Der Vater, gleichzeitig Komplementär einer vermögensverwaltenden Familienkommanditgesellschaft, übertrug seinem minderjährigen Sohn S. schenkungsweise einen bereits in voller Höhe eingezahlten Kommanditanteil an der Kommanditgesellschaft. Die Abtretung erfolgte wie üblich unter der aufschiebenden Bedingung „der Eintragung des Übergangs des Kommanditanteils in das Handelsregister“. Beide Eltern stimmten der schenkweisen Übertragung als gemeinsame gesetzliche Vertreter ausdrücklich zu. Das Registergericht weigerte sich, die Anteilsübertragung in das Handelsregister einzutragen, weil für den Eintritt des Kindes die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts erforderlich sei und das Kind bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags durch einen Ergänzungspfleger vertreten werden müsse. Die hiergegen gerichtete Rechtsbeschwerde hatte vor dem Oberlandesgericht Erfolg. Das Gericht entschied, die Anteilsübertragung sei wirksam und könne in das Handelsregister eingetragen werden. Die schenkweise Übertragung eines voll eingezahlten Kommanditanteils auf einen Minderjährigen sei lediglich rechtlich vorteilhaft und bedürfe daher nicht der Einwilligung seines gesetzlichen Vertreters. Erfolge die Schenkung durch die Eltern, sei folglich keine Mitwirkung eines Ergänzungspflegers erforderlich. Darüber hinaus bedürfe der unentgeltliche Beitritt des Minderjährigen in eine vermögensverwaltende Familienkommanditgesellschaft auch keiner vormundschaftlichen Genehmigung. Die rechtliche Vorteilhaftigkeit ergebe sich daraus, dass der Eintritt für das Kind mit einer Gewinnchance verbunden sei, der keine Nachteile gegenüber stünden. Denn die persönliche Haftung des Kindes und sein Verlustrisiko seien auf die bereits geleistete Kommanditeinlage beschränkt. Das Risiko, für Verbindlichkeiten zu haften, die in der Zeit zwischen dem Eintritt in die Kommanditgesellschaft und der Handelsregistereintragung begründet werden, sei dadurch wirksam ausgeschlossen, dass die Wirksamkeit der Abtretung unter die aufschiebende Bedingung der Eintragung in das Handelsregister gestellt sei. Im Übrigen sei die Anteilsübertragung für das Kind auch mit keinem unternehmerischen Risiko verbunden, weil die Familienkommanditgesellschaft rein privat, nicht gewerblich und nur vermögensverwaltend tätig sei, so dass es auch keiner vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung bedürfte.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung erleichtert Vermögensübertragung im Familienkreis erheblich, da der erhebliche Zeitaufwand und die Kosten von Ergänzungspfleger und vormundschaftlicher Genehmigung gespart werden. Gerade in Ansehung der anstehenden Erbschaftsteuerreform kann also auch kurzfristig noch auf minderjährige Kinder übertragen werden. Allerdings muss der Kommanditanteil voll eingezahlt und die Gesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig sein. Die Entscheidung kann auf Beteiligungen an offenen Handelsgesellschaften und Gesellschaftern bürgerlichen Rechts nicht angewendet werden, weil deren Gesellschafter persönlich in vollem Umfang haften.



#### 4. **Wagniskapital wird steuerlich begünstigt**

##### **Einführung**

Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) wird ein neues Wagniskapitalbeteiligungsgesetz (WKBG) geschaffen, das eine gezielte Förderung von Kapitalbeteiligungen an jungen und mittelständischen Unternehmen vorsieht. Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften müssen primär in Unternehmen investieren, die nicht älter als zehn Jahre sind und deren Eigenkapital nicht größer als 20 Mio. EUR ist. Sie unterliegen der Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin). Parallel zum MoRaKG ist ein Gesetz zur Begrenzung der mit Finanzinvestitionen verbundenen Risiken (Risikobegrenzungsgesetz) umgesetzt worden.

##### **Ausnahmen von der Verlustabzugsbeschränkung**

Die wichtigste steuerliche Änderung durch das MoRaKG ist die Ausnahmeregelung von der körperschaftsteuerlichen Verlustabzugsbeschränkung. Nach § 8c KStG n. F. gehen beim Erwerb einer Mehrheitsbeteiligung die steuerlichen Verlustvorträge der Zielgesellschaft regelmäßig unter. Ausnahmsweise bleiben die Verlustvorträge jedoch im Umfang der im Unternehmen zum Zeitpunkt des Erwerbs vorhandenen stillen Reserven erhalten, wenn die Übernahme der Anteile an der Zielgesellschaft durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft erfolgt. Auch bei einer späteren Veräußerung an Dritte bleiben die Verlustvorträge bestehen, wenn die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ihre Anteile mindestens vier Jahre gehalten hat und bestimmte Eigenkapital-Schwellenwerte nicht überschritten werden. Die Regelungen gelten entsprechend auch für die Gewerbesteuer.

##### **Weitere steuerliche Änderungen**

Die Tätigkeit einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft gilt bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen als vermögensverwaltend. Für sog. Business Angels ist ein Veräußerungsfreibetrag von bis zu 200.000 EUR vorgesehen, wenn sie ihre Beteiligungen nach max. zehn Jahren verkaufen. Gewinnvorträge, die den Initiatoren von Private-Equity bzw. Venture-Capital-Fonds gezahlt werden (sog. carried interest), unterliegen künftig dem Teileinkünfteverfahren (bisher: Halbeinkünfteverfahren).

##### **Maßnahmen zur Risikobegrenzung**

Durch verschiedene gesetzliche Neuregelungen sollen unerwünschte Handlungen von Finanzinvestoren verhindert werden. So werden bestimmte Melde-, Auskunfts- und Unterrichtungspflichten verschärft. Ein abgestimmtes Verhalten mehrerer Investoren soll erschwert werden. Weitere Vorschriften sollen einen verbesserten Schutz von Kreditnehmern vor dem Verkauf ihrer Darlehensforderungen an Finanzinvestoren bringen.

#### 5. **Gesetz zur Verbesserung der Durchsetzung von Rechten des geistigen Eigentums tritt in Kraft**

##### **Einführung**

Zum 1.9.2008 ist das Gesetz zur Verbesserung der Durchsetzung von Rechten geistigen Eigentums in Kraft getreten. Das Gesetz soll den Kampf gegen Produktpiraterie erleichtern und damit das geistige Eigentum stärken. Mit dem Gesetz wird die Richtlinie 2004/48/EG in deutsches Recht umgesetzt.

##### **Einzelheiten**

Abmahnung bei Urheberrechtsverletzungen: Bei einfach gelagerten Fällen mit einer nur unerheblichen Rechtsverletzung außerhalb des geschäftlichen Verkehrs werden die erstattungsfähigen Anwaltsgebühren für die erste Abmahnung wegen Urheberrechtsverletzungen, die ab dem 1.9.2008 begangen werden, auf 100 EUR begrenzt. Hierdurch soll die Situation von Verbrauchern verbessert werden, die sich hohen Rechnungen für eine anwaltliche Abmahnung ausgesetzt sahen. Auskunftsansprüche: Der Rechtsinhaber hat künftig unter bestimmten Bedingungen einen Auskunftsanspruch gegen Dritte (z. B. Internet-Provider oder Spediteure). Voraussetzung ist u. a., dass der Rechtsverletzer im gewerblichen Ausmaß gehandelt hat. Schadensersatz: Es wurde klargestellt, dass nach Wahl des Verletzten neben dem konkret entstandenen Schaden auch der Gewinn des Verletzers oder eine angemessene fiktive Lizenzgebühr als Grundlage für die Berechnung des Schadensersatzes dienen können. Vorlage und Sicherung von Beweismitteln: Wenn ein Schutzrecht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit verletzt ist, hat der Rechtsinhaber einen Anspruch gegen den Verletzer auf Vorlage von Urkunden und die Zulassung der Besichtigung von Sachen. Im Einzelfall kann sich der Anspruch auch auf die Vorlage von Bank-, Finanz- und Handelsunterlagen erstrecken. Diese Beweismittel können zur Abwendung der Gefahr ihrer Vernich-



tung oder Veränderung auch im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes gesichert werden. Grenzbeschlagnahmeverordnung: Die neue Grenzbeschlagnahmeverordnung sieht ein vereinfachtes Verfahren vor, wonach eine Vernichtung möglich ist, wenn der Verfügungsberechtigte nicht innerhalb einer bestimmten Frist widerspricht. Sein Schweigen gilt dann als Zustimmung. Schutz geographischer Herkunft: Die zivilrechtliche Durchsetzung von Schutzrechten wurde auch für geographische Herkunftsangaben erleichtert. Zudem wurde durch die Änderung des Markengesetzes ein strafrechtlicher Schutz für solche geographische Angaben und Ursprungsbezeichnungen geschaffen. Urteilsbekanntmachung: Der Rechtsinhaber kann bei der Verletzung geistigen Eigentums die Veröffentlichung des Gerichtsurteils beantragen.

## 6. Veräußerung von Anteilsrechten als gewerblicher Grundstückshandel

### **Kernproblem**

Die Veräußerung von mehr als 3 Objekten innerhalb von 5 Jahren führt grundsätzlich dazu, dass keine private Vermögensverwaltung mehr, sondern bereits ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Anstelle einer steuerfreien Veräußerung außerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist entsteht bei der Veräußerung ein laufender, gewerbesteuerpflichtiger Gewinn. Die erheblichen Steuerunterschiede machen Ausweichkonstruktionen attraktiv.

### **Sachverhalt**

Eine GmbH & Co. KG hat mit einer GmbH mehrere Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet. Einziger Zweck der jeweiligen GbR war der Erwerb und das Halten einer Immobilie. Innerhalb eines Jahres wurden Anteilsrechte an sechs GbR mit jeweils einer Immobilie an fremde Dritte veräußert. Das Finanzamt erfasste den Gewinn nicht als tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn, sondern als laufenden, gewerbesteuerpflichtigen Gewinn. Nach seiner Auffassung wurde ein gewerblicher Grundstückshandel begründet.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat sich dieser Auffassung angeschlossen. Danach ist die Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft der Veräußerung von zumindest einem Grundstück gleichzustellen. Die jeweiligen Anteile sind Objekte im Sinne der sog. Drei-Objekt-Grenze. Die KG als Gesellschafter hat somit innerhalb von 5 Jahren mehr als 3 Objekte veräußert; sie begründet einen gewerblichen Grundstückshandel. Unerheblich ist dabei, ob es sich um eine gewerblich geprägte oder eine nicht gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft handelt.

### **Konsequenz**

Der Bundesfinanzhof hat mit der sog. Drei-Objekt-Grenze eine gewisse Rechtssicherheit bei der Frage nach dem gewerblichen Grundstückshandel geschaffen. Gleichwohl verbleibt ein Restrisiko: Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Faktische Verlagerung des Sitzes einer Gesellschaft kann zu einem nachträglichen Satzungs- mangel führen

#### **Kernproblem**

Die faktische, gegen § 4 a Abs. 2 GmbHG verstoßende Verlagerung des Sitzes der Gesellschaft führt zu einem nachträglichen – dem gleichartigen anfänglichen Nichtigkeitsgrund vergleichbaren – Satzungs-  
mangel, der die entsprechende Anwendung des § 144 a Abs. 4 FGG rechtfertigt.

#### **Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin, eine beim Registergericht Chemnitz eingetragene Unternehmensberatungs-GmbH, hatte ihren satzungsmäßigen und tatsächlichen Sitz zunächst in M. In 2002 meldete sie ihr Ge-  
werbe bei der in einem anderen Amtsgerichtsbezirk gelegenen Stadt O an. Durch späteren Gesellschaf-  
terbeschluss wurden die Sitzverlegung und eine Satzungsänderung beschlossen. Das für den neuen Sitz  
zuständige Registergericht konnte eine tatsächliche Sitzverlegung indes nicht feststellen, da es keine  
Anhaltspunkte für eine Geschäftstätigkeit der GmbH in O gab. Die Eintragung der Sitzverlegung wurde  
rechtskräftig abgelehnt. Das Amtsgericht Chemnitz hatte die Beteiligten inzwischen auf einen Satzungs-  
mangel hingewiesen, weil satzungsmäßiger und tatsächlicher Sitz auseinander fielen. Unter Fristsetzung  
erfolgte die gerichtliche Aufforderung, die Satzung durch Anpassung an den tatsächlichen Sitz zu än-  
dern; nach fruchtlosem Verstreichen stellte das Gericht fest, dass die GmbH mit Rechtskraft des Be-  
schlusses als aufgelöst gelte. Sämtliche Rechtsmittel blieben erfolglos.

#### **Entscheidung**

Hier war der zunächst gesetzeskonform begründete Gesellschaftssitz ohne wirksame Änderung der Sat-  
zung an einen anderen Ort verlegt worden, so dass eine faktische nachträgliche Sitzverlegung vorlag,  
die zur Unrichtigkeit und damit zu einem nachträglichen Unzulässigwerden der ursprünglichen Sitzwahl  
führte. Bei fehlender Kongruenz zwischen statutarischer Sitzbestimmung und tatsächlichem Sitz ist das  
Beanstandungs- und Auflösungsverfahren nach § 144 a Abs. 4, 2. Alt. FGG entsprechend anwendbar.  
Die Analogie ist vor dem Hintergrund des vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 4 a Abs. 2 GmbHG  
verfolgten Normzwecks, das Auseinanderfallen von satzungsmäßiger Sitzbestimmung und tatsächlichem  
Sitz zu verhindern, um dadurch den Gläubigerzugriff und die amtliche Zustellung von Registerverfügun-  
gen am Sitzungssitz der Gesellschaft zu ermöglichen, geboten.

#### **Konsequenz**

Bei einem nachträglichen Auseinanderfallen von statutarischem und tatsächlichem Sitz im Sinne des  
GmbHG riskiert eine GmbH ihre Auflösung, denn in diesem Fall findet das Beanstandungs- und Auflö-  
sungsverfahren nach FGG Anwendung.

### 2. Wesentlichkeit einer Beteiligung bei Auflösungsverlust

#### **Kernproblem**

Verkauft eine Privatperson Anteile an einer GmbH oder AG, so waren hieraus entstehende Veräuße-  
rungsgewinne – außerhalb der Spekulationsfristen – nur steuerpflichtig, wenn es sich um eine sog. „we-  
sentliche Beteiligung“ handelte. Die entsprechenden Wesentlichkeitsgrenzen wurden mehrfach von ur-  
sprünglich 25 % über 10 % auf schließlich 1 % herabgesetzt. Entsprechendes galt für Veräußerungsver-  
luste, wobei die Regelungen hier strenger als im Gewinnfall waren.

#### **Sachverhalt**

Der Kläger war mit 25 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt, die im Jahr 1996 gegründet und im Jahr  
2000 aufgelöst wurde, nachdem die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt wor-  
den war. Der Kläger wollte den Verlust seiner Stammeinlage als Auflösungsverlust geltend machen. Bis  
zum Jahr 1998 war eine Beteiligung von mehr als 25 % wesentlich, ab dem Jahr 1999 wurde die Grenze  
auf 10 % abgesenkt.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat die Berücksichtigung eines Auflösungsverlustes abgelehnt. Die im Jahr 2000  
geltende Gesetzesfassung verlangte hierfür „eine wesentliche Beteiligung innerhalb der gesamten letz-



ten fünf Jahre". Eine solche lag aber im Streitfall nicht vor, da die Beteiligung in den Jahren 1996 bis 1998 nicht wesentlich im Sinne der seinerzeit geltenden Rechtslage gewesen ist. Die Wesentlichkeit ist also bezogen auf jedes einzelne Jahr zu prüfen. Hätte der Steuerpflichtige dagegen seine Beteiligung im Jahr 2000 mit Gewinn verkauft, wäre dieser Gewinn steuerpflichtig gewesen. Denn im Gewinnfall genügt schon eine wesentliche Beteiligung zu irgendeinem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre.

#### **Konsequenz**

Das Urteil ist zu einer inzwischen überholten Rechtslage ergangen. Nach der aktuellen Gesetzeslage sind Veräußerungs- oder Auflösungsverluste zu berücksichtigen, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre ununterbrochen zu mindestens 1 % beteiligt war. Bei Beteiligungen, die nach dem 31.12.2008 erworben werden, unterliegen sämtliche Veräußerungsgewinne und -verluste, unabhängig von der Haltedauer und Beteiligungshöhe, in Zukunft der Abgeltungsteuer.

### **3. Veräußerung von ursprünglich einbringungsgeborenen GmbH-Anteilen**

#### **Kernproblem**

Bis zum Jahr 2006 entstanden sog. „einbringungsgeborene Anteile“ immer dann, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb, ein Mitunternehmeranteil oder eine 100 %-Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wurden und hierbei nicht der jeweilige Teilwert, sondern ein geringerer Wert (Buchwert oder Zwischenwert) angesetzt wurde. Für diese Anteile kann der Anteilseigner später die „Entstrickung“ beantragen und wird dann so behandelt, als hätte er die Anteile zu diesem Zeitpunkt zum gemeinen Wert verkauft. Zweifelsfragen ergeben sich, wenn diese Anteile anschließend tatsächlich verkauft werden.

#### **Sachverhalt**

Der Kläger hatte seinen Betrieb zum 1.1.1990 zu Buchwerten in eine GmbH eingebracht. Durch mehrere Anteilsübertragungen – zunächst auf seine Ehefrau, später auf seine Kinder – reduzierte er seine Beteiligung an der GmbH sukzessive von ursprünglich 100 % auf schließlich noch 25 % im Jahr 1994. Am 22.12.1994 beantragte der Kläger die Entstrickung seiner Anteile. Als gemeiner Wert wurden 375.000 DM angesetzt. Nach Abzug seiner Anschaffungskosten (250.000 DM) verblieb ein Entstrickungsgewinn von 125.000 DM. Im Mai 1995 verkaufte der Kläger seine Anteile für 2,0 Mio. DM.

#### **Entscheidung**

Finanzamt, Finanzgericht und Bundesfinanzhof nehmen übereinstimmend einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 1.625.000 DM an. Zwar war der Kläger beim Verkauf seiner Anteile nicht mehr wesentlich (d. h. zu mehr als 25 %) an der GmbH beteiligt. Er hatte jedoch innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums eine wesentliche Beteiligung besessen. Dass zwischenzeitlich eine Entstrickung erfolgt war, verhinderte nicht den Rückgriff auf diesen Fünf-Jahres-Zeitraum. Eine Doppelbesteuerung fand auch nicht statt, da der Entstrickungswert (375.000 DM) als neue Anschaffungskosten zugrunde gelegt und damit nur der anschließend erfolgte Wertzuwachs als Veräußerungsgewinn besteuert wurde.

#### **Konsequenz**

Für Einbringungsverfahren, die nach dem 12.12.2006 zur Eintragung angemeldet werden, wurde das Instrument der einbringungsgeborenen Anteile neu geregelt. Die hierbei entstehenden Anteile gelten nun per gesetzlicher Fiktion als „wesentlich“ mit der Folge, dass eine Veräußerung stets steuerpflichtig ist.

### **4. Abschreibung auf Darlehensforderung bis 2007 steuerlich zulässig**

#### **Kernproblem**

Ist eine (Mutter-) Kapitalgesellschaft an einer (Tochter-) Kapitalgesellschaft beteiligt und gerät die Tochter in wirtschaftliche Schwierigkeiten, so kann die Mutter die Beteiligung nicht mit steuerlicher Wirkung auf den gesunkenen Teilwert abschreiben. Diese Abzugsbeschränkung ist die Kehrseite der Steuerfreiheit, die ein evtl. Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung genießen würde. Streitig ist hingegen, ob die Abzugsbeschränkung auch gilt, wenn die Mutter- der Tochtergesellschaft ein Darlehen gewährt und die Mutter die Forderung abschreiben muss.

#### **Rechtslage bis 2007**

Nach der bis einschließlich 2007 geltenden Gesetzeslage sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft stehen, steuerlich nicht zu berücksichtigen.



Das Niedersächsische Finanzgericht hat entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen keine derartigen Gewinnminderungen darstellen. Vielmehr stellen Beteiligung und Forderung eigenständige und getrennt zu beurteilende Wirtschaftsgüter dar. Die Abzugsbeschränkung betrifft nur Substanz- und Vermögensminderungen des Anteils selbst. Wertminderungen eines Darlehens sind dagegen selbst dann nicht hierunter zu fassen, wenn das Darlehen kapitalersetzend ist.

#### **Rechtslage ab 2008**

Ab 2008 sind Gewinnminderungen im Zusammenhang mit bestimmten Darlehensforderungen gesetzlich vom Abzug ausgeschlossen. Dies gilt, wenn der Darlehensgeber gleichzeitig Gesellschafter mit einer Beteiligung von mehr als 25 % oder eine diesem nahestehende Person ist. Eine Ausnahme gilt nur, wenn nachgewiesen werden kann, dass auch ein fremder Dritter zu gleichen Konditionen das Darlehen gewährt hätte. Dieser Drittvergleich dürfte jedoch in der Praxis kaum zu beweisen sein.

#### **Konsequenz**

Nach Auffassung des Gesetzgebers hatte die Änderung ab 2008 lediglich klarstellenden Charakter. Diese Position dürfte nicht zu halten sein, wenn der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts bestätigen sollte. Dann blieben vor dem Jahr 2008 vorgenommene Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen steuerlich wirksam. Interessant dürfte auch die Auswirkung auf die Fälle sein, in denen der Darlehensgeber eine natürliche Person ist und die Forderung in einem Betriebsvermögen hält. Für diese Fälle wurde keine Regelung zur hälftigen bzw. teilweisen Abzugsbeschränkung eingeführt. Der Gesetzgeber hielt eine solche Regelung offenbar nicht für notwendig. Eine Auffassung, die nach dem Urteil des Finanzgerichts durchaus angezweifelt werden darf.

## **5. Bilanzberichtigung und Bilanzänderung**

### **Kernproblem**

Endet eine Betriebsprüfung mit einem steuerlichen Mehrergebnis, so kann der Steuerpflichtige versuchen, die hieraus resultierende Steuerbelastung durch Korrekturen zu seinen Gunsten zu kompensieren. Eine Möglichkeit hierzu bietet die Neuausübung bilanzieller Wahlrechte. Eine solche sog. „Bilanzänderung“ ist jedoch nur in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer „Bilanzberichtigung“ zulässig und auch nur in Höhe der Auswirkung der vorangegangenen Berichtigung. Lange Zeit war streitig, in welchen Fällen eine derartige Berichtigung vorliegt.

### **Bilanzberichtigung**

Eine Bilanzberichtigung liegt unstreitig vor, wenn der Ansatz von (aktiven oder passiven) Wirtschaftsgütern oder Rechnungsabgrenzungsposten in der Steuerbilanz korrigiert wird. Derartige Fälle sind z. B. die steuerliche Nicht-Anerkennung von Teilwertabschreibungen oder von Rückstellungen. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine Bilanzberichtigung aber auch dann vor, wenn eine Änderung des steuerlichen Gewinns ohne Auswirkung auf die Bilanzansätze von Wirtschaftsgütern (z. B. durch die Umqualifizierung von Betriebsausgaben in Entnahmen oder von Einlagen in Einnahmen) erfolgt. In diesem Fall ändert sich das bilanzielle Eigenkapital zwar nicht in seiner Summe, wohl aber in seiner Zusammensetzung. Der BFH nimmt hier eine Bilanzberichtigung an. Die Finanzverwaltung hat sich dem angeschlossen.

### **Keine Bilanzberichtigung**

Dagegen liegt eine Bilanzberichtigung nicht vor, wenn eine Gewinnerhöhung lediglich auf außerbilanziellen Vorgängen beruht. Anwendungsfälle sind z. B. die Umqualifizierung abzugsfähiger in nicht abzugsfähige Betriebsausgaben oder (bei Kapitalgesellschaften) in verdeckte Gewinnausschüttungen.

### **Konsequenz**

Die Rechtsprechung bedeutet eine Benachteiligung von Kapitalgesellschaften gegenüber Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Während die Umqualifizierung von gebuchten Betriebsausgaben in Entnahmen als Bilanzberichtigung die Möglichkeit einer anschließenden Bilanzänderung eröffnet, gilt dies für das entsprechende Pendant bei einer Kapitalgesellschaft, die verdeckte Gewinnausschüttung, nicht. Ohnehin ist zu beachten, dass eine Bilanzänderung bei einer Kapitalgesellschaft regelmäßig auch eine Änderung der Handelsbilanz mit entsprechenden Konsequenzen (Nachtragsprüfung, erneute Feststellung und Offenlegung) erfordert. Abhilfe könnte hier das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) mit der geplanten Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit schaffen.