



## Ihre Mandanteninformationen des Monats Dezember 2008

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 Januar 2009

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Mo. 12.01.	Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag Umsatzsteuer	15.01.

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. Abzug von grenzüberschreitenden Spenden
2. Bundeskabinett beschließt Anhebung des Kindergelds und Vereinfachungen bei haushaltsnahen Dienstleistungen
3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen setzt Einkommensteuerschuld voraus
4. Steuerliche Änderungen bei der Kindertagespflege ab 2009
5. Auch Schulgeld für den Besuch eines englischen Internats kann als Sonderausgabe steuerlich abziehbar sein
6. Zinsvorteil aus Arbeitgeberdarlehen
7. Abzugsfähigkeit neg. Immobilieneinkünfte aus Wohnsitzstaat im Beschäftigungsstaat
8. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden
9. Unterliegen Solaranlagen der Grunderwerbsteuer?

#### Unternehmer und Freiberufler S. 8

1. Gesetz zur Stabilisierung des Finanzmarkts
2. Bei Teilbetriebsveräußerungen entfällt anteilig der Gewerbeverlust
3. Gewerbesteuer nicht mehr vorläufig
4. Porto, durchlaufender Posten oder Entgelt?



1. Bundesregierung beschließt Änderung der Insolvenzordnung
2. Kein Mantelkauf bei Übergang zur Vermögensverwaltung
3. Auch Sanierungsgesellschafter kann Darlehensverlust geltend machen
4. GmbH muss Angemessenheit einer eigenmächtigen Gehaltserhöhung des Geschäftsführers beweisen
5. Zur Abgrenzung einer unverfallbaren Anwartschaft auf eine betriebliche Altersversorgung von anderen Leistungen



## Privatbereich

### 1. Abzug von grenzüberschreitenden Spenden

#### Einführung

Spenden an eine inländische gemeinnützige Organisation wirken sich - in bestimmten betragsmäßigen Grenzen - als Sonderausgabe steuermindernd aus. Spendet ein in Deutschland Steuerpflichtiger an eine ausländische gemeinnützige Organisation, sieht das Einkommensteuergesetz einen Steuerabzug nicht vor. Fraglich ist, ob dies europarechtskonform ist.

#### Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger hat Sachspenden im Wert von 18.000 EUR an ein in Portugal ansässiges, als gemeinnützig anerkanntes Senioren- und Kinderheim geleistet. Den Spendenabzug in seiner Einkommenssteuererklärung erkannte das Finanzamt nicht an: Der Spendenempfänger sei nicht in Deutschland ansässig. Der BFH hat die Klage zunächst ausgesetzt und sie dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.

#### Vorschlag des Generalanwalts

Der Generalanwalt des EuGH schlägt vor, dass auch für grenzüberschreitende Spenden dieselben Steuervergünstigungen wie für Spenden an inländische Einrichtungen gelten müssen. Andernfalls sei die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt. Eine Verletzung derselben wäre zumindest dann nicht gerechtfertigt, wenn der Spendenempfänger nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken nach inländischen Maßstäben dient.

#### Konsequenz

Der Vorschlag des Generalanwalts ist für den EuGH nicht bindend, auch wenn er ihm in den meisten Fällen folgt. Spender von grenzüberschreitenden Spenden müssen sich dann aber darauf einstellen, dass sie entsprechende Belege ihrem Finanzamt vorlegen müssen. Anhand dieser Belege muss das deutsche Finanzamt prüfen können, ob die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erforderlichen (inländischen) Voraussetzungen erfüllt sind.

### 2. Bundeskabinett beschließt Anhebung des Kindergelds und Vereinfachungen bei haushaltsnahen Dienstleistungen

#### Gesetzentwurf zur Familienförderung

Das Bundeskabinett hat am 15.10.2008 einen Gesetzentwurf zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen (Familienleistungsausgleichsgesetz) beschlossen. Dabei ragen die geplanten Änderungen zum Kindergeld sowie den haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen heraus. Das Gesetz sieht folgende Kernpunkte vor: Ab dem Jahr 2009 soll das Kindergeld für das erste und zweite Kind um 10 EUR auf 164 EUR, für das dritte Kind um 16 EUR auf 170 EUR und für das vierte und weitere Kinder um 16 EUR auf 195 EUR monatlich erhöht werden. Parallel zur Erhöhung des Kindergeldes soll der Kinderfreibetrag um 192 EUR auf 3.840 EUR je Kind steigen; zusammen mit dem unveränderten Betreuungs- und Erziehungsfreibetrag würde sich somit ein steuerlicher Freibetrag von 6.000 EUR pro Kind ergeben. Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe (SV-pflichtige) Beschäftigungsverhältnisse und die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen sowie Pflegeleistungen soll mit 20 % der Aufwendungen gefördert werden; der ab 2009 für diese drei Berücksichtigungsgründe gemeinsam geltende Höchstbetrag der Steuerermäßigung steigt auf 4.000 EUR, sodass sich maximal Aufwendungen von 20.000 EUR steuerlich auswirken; bisher gab es hier unterschiedliche Prozent- und Höchstgrenzen mit einer maximalen Steuerermäßigung von 3.600 EUR. Für Minijobs bleibt es bei der bisherigen Steuerermäßigung von bis zu 510 EUR; allerdings werden auch hier jetzt 20 % (anstatt 10 %) gefördert, sodass bereits Aufwendungen von 2.550 EUR zur Ausschöpfung der Gesamtförderung ausreichen. Nichts Neues gibt es bei den Handwerkerleistungen. Kinder und Jugendliche aus Familien, die von Hartz IV oder Sozialhilfe leben, erhalten bis zum Abschluss der Jahrgangsstufe 10 jeweils zum Beginn des Schuljahrs einen zusätzlichen Betrag von 100 EUR. Die bisher in mehrere Paragraphen des EStG zerstreuten Regelungen zu den Kinderbetreuungskosten sollen ohne materielle Änderungen in einer Fundstelle zusammengefasst werden.



### 3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen setzt Einkommensteuerschuld voraus

#### Kernproblem

Entstehen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen (einschl. Pflegeleistungen) oder Handwerkerleistungen, kann beim Vorliegen einiger formaler Voraussetzungen eine Steuerermäßigung auf die Einkommensteuer gewährt werden. Die Steuerermäßigung kommt jedoch nur dann zum Zuge, wenn überhaupt eine tarifliche Einkommensteuer aufgrund eines Einkommens über dem Existenzminimum festgesetzt wird. Ist das nicht der Fall, geht man leer aus, denn die Steuerermäßigung kann nicht zu einer negativen Einkommensteuer führen. Dies wollte sich ein Rentner nicht bieten lassen, hatte er doch Handwerkerleistungen von 3.000 EUR in Anspruch genommen und wollte auch in den Genuss einer Steuerermäßigung, sprich Steuererstattung von 600 EUR gelangen, und zog vor das Finanzgericht.

#### Entscheidung des FG

Wie das FG richtig feststellte, sieht der im Gesetz geregelte Einkommensteuertarif für Einkommen unterhalb des Existenzminimums lediglich eine Nullzone bis zum Grundfreibetrag vor, nicht aber eine negative Einkommensteuer. Dieses Ergebnis begegnet nach Auffassung der Richter auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, denn dem Gesetzgeber stehe es frei, nur diejenigen, die mit der Zahlung von Einkommensteuer belastet sind, dadurch zu entlasten, dass gewisse Aufwendungen zur Minderung der Steuerlast Berücksichtigung finden.

#### Konsequenz

Das FG hat die Revision wegen grds. Bedeutung zugelassen. Diese ist mittlerweile auch vor dem BFH anhängig.

### 4. Steuerliche Änderungen bei der Kindertagespflege ab 2009

#### Kernproblem

Bisher werden Zahlungen der Jugendämter und Gemeinden an Tagespflegepersonen als steuerfreie Beihilfen behandelt. Diese Anwendung führt in Fällen von Mischfinanzierung (Anteile des Jugendamts und der Eltern) zu dem Ergebnis, dass die bei der Tagesmutter ankommenden Einnahmen steuerlich unterschiedlich behandelt wurden, denn der Elternanteil ist steuerpflichtig. Die ohne Beteiligung des Jugendamts privat abgeschlossenen Tagesmütterverträge waren ohnehin komplett steuerpflichtig. Diesem Wirrwarr sollte ein Ende gemacht werden. Leider nicht zum Vorteil der Tagesmütter, denn man hat sich entschlossen, alles steuerpflichtig zu machen. Bereits zum Ende des letzten Jahres hat die Verwaltung daher ihre Auffassung mit Wirkung ab dem VAZ 2009 geändert. Näheres gibt ein Merkblatt des Finanzministers wieder.

#### Merkblatt des BMF

Wer ist betroffen? Mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009, die grundsätzlich bis zum 31. Mai 2010 abgegeben werden muss, müssen auch Tagesmütter und Tagesväter, die vom Jugendamt oder von der Gemeinde bezahlt werden, die Einkünfte aus ihrer Tagespflegetätigkeit versteuern. Bisher waren nur die Tagespflegepersonen steuerpflichtig, die das Geld für die Kinderbetreuung direkt von den Familien erhielten. Was muss versteuert werden? Nur der Gewinn muss versteuert werden. Um ihn zu ermitteln, werden die Betriebsausgaben entweder über eine Pauschale oder über eine Einzelaufstellung von den Einnahmen abgezogen. Was ändert sich bei der Betriebsausgabenpauschale? Pauschalen vereinfachen die Steuererklärung. Ein einheitlicher Betrag ersetzt das umständliche Auflisten von Einzelausgaben und das Sammeln von Belegen. Die Betriebsausgabenpauschale wird ab 2009 erhöht: Pro Kind liegt sie künftig bei 300 EUR pro vollzeitbetreutem Kind und pro Monat. Bisher konnten im Wege der Pauschale nur maximal 246 EUR als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Pauschale bezieht sich auf eine Betreuungszeit von acht Stunden und mehr pro Kind und Tag. Bei weniger Stunden verringert sie sich anteilig. Ist auch eine Einzelaufstellung statt der Pauschale möglich? Natürlich können auch die tatsächlichen Betriebskosten nachgewiesen werden. Dies lohnt sich, wenn die tatsächlichen Kosten über der Pauschale liegen. In diesem Fall sollten alle Einzelbelege gesammelt und in einer Einzelaufstellung dem Finanzamt vorgelegt werden. Als Ausgaben kommen beispielsweise in Betracht: Mobiliar, Spiel- und Bastelmaterialien, Nahrungsmittel, Hygieneartikel, Fachliteratur, Weiterbildungskosten und Kommunikationskosten, etwa Telefon und Internet. Auch die Miete und Betriebskosten für die zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten zählen dazu. Kosten für die Freizeitgestaltung mit den Kindern sowie Fahrtkosten können ebenfalls berücksichtigt werden. Bei Einzelnachweis der Betriebsausgaben ist der zusätzliche Abzug der Be-



triebsausgabenpauschale nicht zulässig. Wann und in welcher Höhe fallen Steuern an? Es hängt davon ab, ob die Tagespflegeperson neben ihren Einkünften aus der Tagespflege (Einnahmen nach Abzug der Ausgaben) weitere Einkünfte hat oder ihre Einkünfte mit denen des Ehegatten gemeinsam versteuert werden. Steuern müssen nur dann gezahlt werden, wenn das zu versteuernde Gesamteinkommen die Grundfreibetragsgrenze von derzeit 7.664 EUR im Jahr bei Ledigen und 15.328 EUR bei Verheirateten überschreitet. Bei allen Beträgen darunter fällt keine Einkommensteuer an.

5. Auch Schulgeld für den Besuch eines englischen Internats kann als Sonderausgabe steuerlich abziehbar sein

#### Kernproblem

Nach einer Vorschrift des deutschen EStG dürfen Steuerpflichtige 30 % des Entgelts abziehen, das sie für unterhaltsberechtigende Kinder für den Besuch von Privatschulen entrichten, die in Deutschland bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Ausgenommen vom Steuerabzug ist das Entgelt für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Dass der steuerliche Abzug nicht nur für den Besuch inländischer Schulen vorbehalten sein darf, hat der EuGH mittlerweile entschieden. Der BFH folgt nunmehr dieser Entscheidung.

#### Rechtsprechung des EuGH

In seiner Begründung zum Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht unterscheidet der EuGH zwischen zwei Arten der Schulfinanzierung. Nur diejenigen Schulen, die im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert werden, können sich auf die Dienstleistungsfreiheit berufen. Wollen solche in anderen Mitgliedstaaten als Deutschland ansässige Schulen den Kindern von in Deutschland wohnenden Steuerpflichtigen eine Schulbildung anbieten, beeinträchtigt der Ausschluss der steuerlichen Vergünstigung die Dienstleistungsfreiheit dieser Schulen. Werden die Schulen nicht im Wesentlichen aus privaten Mitteln finanziert, findet zwar die Dienstleistungsfreiheit keine Anwendung, dafür aber das Recht auf Freizügigkeit der EU-Bürger.

#### Entscheidung des BFH

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass der steuerliche Abzug europarechtskonform auszulegen sei, ohne dass es einer Vorlage an das BVerfG oder den EuGH bedürfe. Im Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Recht bestehe ein Vorrang des Gemeinschaftsrechts; dieser Vorrang des Gemeinschaftsrechts habe zur Folge, dass gemeinschaftsrechtswidrige Vorschriften des nationalen Steuerrechts nicht anzuwenden seien. Der Fall wurde daher an das FG zurückverwiesen.

#### Konsequenz

Das FG hat jetzt u. a. zu prüfen, ob durch die Höhe der gezahlten Beträge eine steuerschädliche Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern gefördert werde (sog. Sonderungsverbot). Der BFH weist darauf hin, dass den Klägern insoweit möglicherweise das Jahressteuergesetz 2009 (bisher im Regierungsentwurf) mit einer rückwirkenden Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung zugute käme. Hiernach setzt der Steuerabzug nicht mehr eine staatliche oder nach Landesrecht genehmigte bzw. anerkannte Schule voraus.

6. Zinsvorteil aus Arbeitgeberdarlehen

#### Kernproblem

Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen, so kann ein als Arbeitslohn zu erfassender Sachbezug vorliegen, wenn ein Zins gezahlt wird, der unter dem marktüblichen Zinssatz für ein vergleichbares Darlehen am Abgabeort liegt. Der früher durch die Finanzverwaltung festgelegte Maßstabzinssatz von zuletzt 5 % war nicht mehr marktgerecht, sodass die langjährige Praxis durch die Rechtsprechung des BFH eingeholt wurde. Dies hatte das BMF im Jahre 2007 zu der Anweisung veranlasst, die Rechtsprechung des BFH anzuwenden und den Sachbezug vereinfacht durch Vergleich mit den durch die Deutsche Bundesbank veröffentlichten Effektivzinssätzen (gewichtete Durchschnittssätze) zu ermitteln. Die praktische Anwendung des BMF-Schreibens hatte jedoch zahlreiche Fragen aufgeworfen, sodass man sich zur Veröffentlichung einer überarbeiteten Verwaltungsanweisung veranlasst sah.

#### Neues BMF-Schreiben

Erfreulicherweise ist wieder eine Freigrenze eingeführt worden. So sind Zinsvorteile nur dann als Sachbezüge zu versteuern, wenn das Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 EUR übersteigt. Wird der Betrag überschritten, gilt Folgendes: Zu unterscheiden sind Normalfälle (z. B. Arbeitnehmer eines



Einzelhändler erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) und die nach der Belegschaftsrabattregelung zu erfassenden Fälle (z. B. Sparkassenangestellter erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen). Bei den erstgenannten Fällen bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Maßstabszinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort und dem Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vereinbart ist. Neu ist, dass in den Nachweis der günstigsten Marktkonditionen auch Internetangebote einbezogen werden dürfen. Wird aus Vereinfachungsgründen von den durch die Deutsche Bundesbank veröffentlichten Zinssätzen Gebrauch gemacht, darf ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden. Auf den ermittelten Sachbezug kann die monatliche Freigrenze von 44 EUR Berücksichtigung finden. Zudem besteht für den Arbeitgeber die Möglichkeit, die Sachbezüge in die Pauschalierung für Geschenke von 30 % mit einzubeziehen. Die unter den Rabatffreibetrag von jährlich 1.080 EUR fallenden Belegschafts(zins)rabatte werden anhand des Zinssatzes ermittelt, der im Preisaushang der kontoführenden Zweigstelle des Kreditinstituts oder im zur Einsichtnahme bereitgehaltenen Preisverzeichnis des Arbeitgebers enthalten ist. Entscheidend ist der vom Arbeitgeber fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr für Darlehen vergleichbarer Kreditarten angebotene Effektivzinssatz, der ebenfalls noch mit einem Abschlag von 4 % zu belegen ist. Nicht in den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens fallen insbesondere Reisekostenvorschüsse, vorschüssiger Auslagenersatz oder als Arbeitslohn zufließende Lohnabschläge (anders jedoch, wenn Vorschüsse vom Arbeitgeber ohne Lohnsteuerabzug ausbezahlt werden und dieser nicht innerhalb von 3 Wochen in der Lohnabrechnung nachgeholt wird). Darüber hinaus enthält das BMF-Schreiben insbesondere noch Regelungen für Altdarlehen und Sonderfälle.

#### 7. Abzugsfähigkeit neg. Immobilieneinkünfte aus Wohnsitzstaat im Beschäftigungsstaat

##### Kernproblem

Soweit eine natürliche Person einer steuerpflichtigen Tätigkeit in einem Staat nachgeht, in dem sie nicht wohnt, stellt sich die Frage nach einer möglichen steuerlichen Berücksichtigung von Immobilienverlusten. Die Problematik ist insbesondere dann relevant, wenn in dem Wohnsitzstaat nur geringe oder gar keine anderen Einkünfte anfallen.

##### Entscheidung des EuGH

Der Sachverhalt, der dem EuGH zur Beurteilung vorgelegt wurde, betraf einen niederländischen Staatsangehörigen, der als Beamter in Maastricht tätig war, aber in Belgien wohnte. Entgegen der Behandlung bei einer Wohnung in den Niederlanden wurden die Zinsen aus Hypothekendarlehen für die Immobilie in Belgien bei der Besteuerung seiner Einkünfte in den Niederlanden nicht berücksichtigt. Der EuGH sah hierin einen Verstoß gegen Art. 39 des EU-Vertrags (Freizügigkeit). Der EuGH betont dabei, dass die betroffenen Staaten in diesem Zusammenhang nicht ohne Rücksichtnahme auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags auf die bestehenden DBA verweisen können. Auch die DBA müssen diese Grundsätze beachten.

##### Konsequenz

Negative Einkünfte, die durch eine im Wohnsitzstaat belegene Immobilie entstehen, sind bei der Besteuerung im Tätigkeitsstaat grundsätzlich zu berücksichtigen.

#### 8. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

##### Einführung

Werden Immobilien sowohl für den Vorsteuerabzug zulassende als auch für solche diesen ausschließende Zwecke genutzt (z. B. steuerfreie Vermietung), so muss die Vorsteuer aus bezogenen Leistungen aufgeteilt werden.

##### Rechtslage

Ungeachtet der Vorgaben des EuGH und eindeutiger Urteile des BFH akzeptierte die Finanzverwaltung bisher nur eine, häufig für die betroffenen Unternehmer ungünstige Aufteilungsmethode. Demnach sollte die Vorsteuer vorrangig den ausschließlich steuerfrei bzw. steuerpflichtig genutzten Flächen zugeordnet und lediglich die verbleibende Restgröße aufgeteilt werden. Eine Aufteilung sämtlicher Vorsteuerbeträge nach der Nutzung des Gesamtobjekts lehnte die Finanzverwaltung ab.

##### Neue Verwaltungsanweisung

Das BMF hat sich im Wesentlichen der Rechtsprechung des BFH angeschlossen. Die Aufteilung der Vorsteuer erfolgt differenziert zwischen Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand. Die



Abgrenzung erfolgt anhand der ertragsteuerlichen Begriffe, allerdings ohne Berücksichtigung der Umqualifizierung anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen in Herstellungskosten. Vorsteuern aus Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten sind einheitlich nach der Nutzung des gesamten Objekts aufzuteilen. Bei Erhaltungsaufwand erfolgt hingegen zunächst eine direkte Zuordnung der Vorsteuer. Nur soweit dies nicht möglich ist, greift der vorgenannte Aufteilungsmaßstab.

#### Konsequenz

Jahrelang hatte das BMF die höchstrichterliche Rechtsprechung ignoriert. Mit diesem Zustand der Rechtsunsicherheit dürfte in vielen Fällen nunmehr Schluss sein, da sich das BMF der Rechtsprechung annähert. Lediglich die Behandlung des anschaffungsnahen Aufwands entspricht nicht der BFH-Rechtsprechung. Hier wird zu prüfen sein, ob der Verwaltungsauffassung zu folgen ist. Das Schreiben ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Unternehmer, die bisher ein Klageverfahren scheuten, müssen prüfen, ob sie für die Vergangenheit noch zusätzliche Vorsteuer geltend machen können. Unternehmer, die bisher der Verwaltungsauffassung gefolgt sind, können diese, sofern sie für sie vorteilhaft ist, bis zum 31.12.2008 beibehalten. Spätestens zum 1.1.2009 verlangt das BMF eine Aufteilung nach den „neuen“ Grundsätzen. Gegebenenfalls ergibt sich hierdurch eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 15a UStG.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Gesetz zur Stabilisierung des Finanzmarkts

#### Finanzmarktstabilisierungsgesetz

Am 17.10.2008 haben der Deutsche Bundestag und der Bundesrat mit dem Finanzmarktstabilisierungsgesetz ein umfangreiches Maßnahmenpaket zur Stabilisierung des deutschen Finanzmarkts beschlossen. Ziel des Gesetzes ist es, das Vertrauen in das Finanzsystem wiederherzustellen und den Geschäftsverkehr zwischen den Finanzinstitutionen wieder in geordnete Bahnen zu lenken. Gleichzeitig sollen die Maßnahmen so ausgestaltet sein, dass daraus resultierende mögliche Belastungen für die deutsche Volkswirtschaft und die Steuerzahler auf ein Minimum reduziert werden. Das Gesetz umfasst verschiedene Maßnahmen, die es Finanzinstituten für eine beschränkte Zeit erlauben, ihr Eigenkapital zu stärken bzw. Liquiditätsengpässe zu beheben und die Refinanzierung am Kapitalmarkt zu unterstützen, indem diese durch staatliche Garantien abgesichert werden können.

#### Kernpunkte des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes

**Kapitalhilfen:** Die Bundesregierung errichtet ein Sondervermögen des Bundes, den sogenannten Finanzmarktstabilisierungsfonds. Für Maßnahmen zur Stärkung des Eigenkapitals stehen dem Fonds Mittel in Höhe von maximal 80 Milliarden EUR zur Verfügung. Die Bundeshilfen sind bis Ende 2009 befristet und mit strengen Auflagen verbunden. **Bundebürgschaften:** Zur Absicherung von Refinanzierungsgeschäften zwischen Finanzinstituten kann der Fonds Garantien in Höhe von bis zu 400 Milliarden EUR übernehmen. Als Vorsorge für mögliche Ausfälle aus den Garantieübernahmen steht dem Fonds eine Summe von 20 Milliarden EUR zur Verfügung. **Auflagen:** Institute, die Leistungen des Fonds in Anspruch nehmen, müssen als Gegenleistung bestimmte Auflagen erfüllen. Dazu können u. a. eine Höchstgrenze für Vorstandsbezüge, ein Verzicht auf Bonuszahlungen sowie ein Verzicht auf Dividendenausüttungen gehören. **Neue Bilanzierungsrichtlinien:** Banken sollen aufgrund der Neufassung der Bilanzierungsregeln flexibler auf die mit der Finanzmarktkrise verbundenen Belastungen reagieren können. Die Vorschriften sollen bereits für das begonnene dritte Quartal 2008 gelten. **Änderung der Insolvenzordnung:** § 19 Abs. 2 InsO wird insoweit modifiziert, als eine Überschuldung dann nicht vorliegt, wenn das Vermögen des Schuldners die Verbindlichkeiten zwar nicht mehr deckt, die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen aber wahrscheinlich ist. Durch diesen Wortlaut soll verhindert werden, dass Unternehmen bei einer nur vorübergehenden bilanziellen Unterdeckung sofort einen Insolvenzantrag stellen müssen.

### 2. Bei Teilbetriebsveräußerungen entfällt anteilig der Gewerbeverlust

#### Kernproblem

Nicht ausgeglichene Verluste eines gewerblichen Unternehmens können für Zwecke der Gewerbesteuer grundsätzlich - wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer - zeitlich unbegrenzt vorgetragen und mit späteren Gewinnen verrechnet werden. Voraussetzung sind allerdings nach ständiger Rechtsprechung des BFH Unternehmer- und Unternehmensidentität.

#### Sachverhalt

Im Streitfall ging es um das Merkmal der Unternehmensidentität. Eine GmbH & Co. KG betrieb zunächst die Herstellung, die Veredelung und den Vertrieb von Teppich- und anderen Gewebeerzeugnissen (Gewerbeherstellung). Später erweiterte die KG ihr Unternehmen um den Betriebszweig Recycling. Beide Unternehmensbereiche stellten steuerliche Teilbetriebe dar. In den Jahren 1986 bis 1988 erlitt die KG hohe Verluste. Die gewerbesteuerlichen Verlustvorträge beliefen sich zum 31.12.1988 auf 12 Mio. DM, wovon 10 Mio. DM auf die Gewerbeherstellung und 2 Mio. DM auf den Bereich „Recycling“ entfielen. Im Jahr 1989 veräußerte die KG ihren gesamten Geschäftsbereich „Gewerbeherstellung“. Der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn (ca. 10 Mio. DM) unterlag als begünstigte Teilbetriebsveräußerung nicht der Gewerbesteuer. Das Finanzamt kürzte die vortragsfähigen Gewerbeverluste nach dem Verkauf um den Teilbetrag, der auf den veräußerten Geschäftsbereich entfiel.

#### Entscheidung

Der BFH ist der Ansicht des Finanzamts gefolgt. Das Merkmal der Unternehmensidentität sei nicht erfüllt. Zwar besteht die KG auch nach der Veräußerung mit dem Geschäftszweig „Recycling“ weiter, jedoch sei



das Merkmal der Unternehmensidentität bezogen auf den jeweiligen Teilbetrieb zu prüfen. Daher können nur diejenigen gewerbesteuerlichen Verluste weiter genutzt werden, die in den fortgeführten Betriebsteilen entstanden sind.

#### Konsequenz

Für den vorliegenden Fall erscheint die Entscheidung des BFH zur anteiligen Kürzung des gewerbesteuerlichen Verlustvortrags durchaus sachgerecht, da auch der Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer unterlag. In vielen Fällen ist dies jedoch anders, z. B. bei einer Veräußerung durch eine Kapitalgesellschaft. Auf diese Fälle dürfte die Rechtsprechung übertragbar sein, sodass es hier im Interesse der Gesellschaft liegen dürfte, dass die veräußerte Einheit gerade nicht das Merkmal eines Teilbetriebs erfüllt. Diskussionen mit der Finanzverwaltung sind hier zu erwarten. Dies gilt auch für die Aufteilung eines vorhandenen Verlustvortrages auf verschiedene Teilbetriebe. Wenn - wie im Regelfall - keine getrennten Buchführungen vorliegen, kann die Aufteilung nur im Schätzwege erfolgen.

### 3. Gewerbesteuer nicht mehr vorläufig

#### Kernproblem

Von den insgesamt sieben verschiedenen Einkunftsarten in Deutschland unterliegen lediglich die gewerblichen Einkünfte neben der Einkommensteuer einer weiteren steuerlichen Belastung: der Gewerbesteuer. Kritiker sehen hierin einen Verstoß gegen den durch das Grundgesetz garantierten Gleichheitsgrundsatz und halten die Gewerbesteuer in ihrer derzeitigen Ausprägung daher für verfassungswidrig.

#### Rechtsprechung

Trotz der immer wieder vorgetragenen Bedenken hat die Rechtsprechung die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer stets bestätigt. Auch in jüngsten Urteilen halten der Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht die Ungleichbehandlung von gewerblichen und anderen Einkünften, die sog. „Abfärberegelung“ und die Gewerbesteuerpflicht kraft Rechtsform für mit dem Grundgesetz vereinbar.

#### Reaktion der Finanzverwaltung

Aufgrund der seinerzeit anhängigen Verfahren hatte die Finanzverwaltung seit März 2008 die Festsetzungen von Gewerbesteuermessbeträgen vorläufig vorgenommen. Die entsprechenden Verfügungen wurden nun aufgrund der ergangenen Urteile aufgehoben. Einspruchsverfahren, die die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer zum Gegenstand haben, können nicht mehr ruhen gelassen werden.

#### Konsequenz

Unternehmer und Unternehmen, die die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer in Zweifel ziehen, müssen nun selbst vor Gericht ziehen, allerdings mit minimalen Erfolgsaussichten. Den übrigen bleibt nur die Hoffnung, dass sich die Zusatzbelastung durch die Gewerbesteuer in Grenzen hält. Eine Möglichkeit hierzu bietet die Steuerermäßigung nach § 35 EStG, die jedoch in vielen Fällen nicht zu einer vollständigen Kompensation führt (sog. „Anrechnungsüberhänge“).



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Bundesregierung beschließt Änderung der Insolvenzordnung

#### Änderung der Insolvenzordnung

Im Rahmen des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes ist auch eine Änderung der Insolvenzordnung beschlossen worden. Modifiziert wird dabei vor allem wegen der derzeitigen wirtschaftlichen Lage der Überschuldungsbegriff. Die Änderung der Insolvenzordnung sieht vor, den Eröffnungsgrund der Überschuldung (§ 19 InsO) dahin gehend abzuschwächen, dass trotz rechnerischer Überschuldung eine solche im Sinne der Insolvenzordnung nicht vorliegt, wenn für das betroffene Unternehmen eine positive Fortführungsprognose gestellt werden kann. Diese modifizierte zweistufige Überschuldungsprüfung entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs vor dem Inkrafttreten der Insolvenzordnung 1994.

#### Bisheriger Wortlaut des § 19 Abs. 2 InsO

Bisher lautet § 19 Abs. 2 InsO: Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Bei der Bewertung des Vermögens des Schuldners ist jedoch die Fortführung des Unternehmens zugrunde zu legen, wenn diese nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist.

#### Neuer Wortlaut des § 19 Abs. 2 InsO

Zukünftig wird § 19 Abs. 2 InsO wie folgt lauten: Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt, es sei denn, die Fortführung des Unternehmens ist nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich. Damit müssen Unternehmen, die zwar nicht kurz-, aber voraussichtlich doch mittelfristig in der Lage sein werden, ihre Verbindlichkeiten zu tilgen, beim Vorliegen einer vorübergehenden Überschuldung noch keinen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens stellen.

#### Gründe für die Änderung der Insolvenzordnung

Durch die modifizierte zweistufige Überschuldungsprüfung soll in Krisenzeiten an sich gesunden Unternehmen der Weg zu einer Sanierung geebnet werden.

### 2. Kein Mantelkauf bei Übergang zur Vermögensverwaltung

#### Kernproblem

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft (z. B. einer GmbH) mit steuerlichen Verlustvorträgen übertragen, ist damit der Erhalt der Verlustvorträge zumindest gefährdet. Nach den bis einschließlich 2007 geltenden Regeln zum „Mantelkauf“ gingen steuerliche Verlustvorträge unter, wenn die Gesellschaft, die den Verlustabzug geltend machte, mit der Gesellschaft, die den Verlust erlitten hatte, wirtschaftlich nicht identisch war. Eine solche wirtschaftliche Identität lag insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile übertragen wurden und die Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm.

#### Sachverhalt

Eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Entsorgung von Sonderabfällen war, übertrug im Jahr 1998 ihr operatives Geschäft auf einen Erwerber. Der Erwerber übernahm das bewegliche Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, die wesentlichen Vertragsbeziehungen und die Arbeitnehmer. Das Betriebsgrundstück behielt die GmbH zurück und verpachtete es in der Folgezeit an den Erwerber. Neues Betriebsvermögen wurde der GmbH nicht zugeführt. Im Vorfeld der Übertragung des Geschäftsbetriebs war es zu mehreren Anteilsübertragungen gekommen, die zusammen mehr als die Hälfte des Stammkapitals ausmachten. Das Finanzamt ließ den zum 31.12.1997 bestehenden körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag von rund 7 Mio. DM in den Folgejahren nicht zum Abzug zu.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht und der BFH sehen in dem vorliegenden Fall keinen schädlichen Mantelkauf. Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei dem gesetzlich geregelten Tatbestand (Anteilseignerwechsel und Zuführung von überwiegend neuem Betriebsvermögen) um das Regelbeispiel bzw. den Hauptanwendungsfall für den Verlust der wirtschaftlichen Identität. Darüber hinaus könnten auch andere, wirtschaftlich vergleichbare Fälle die entsprechenden Rechtsfolgen auslösen. Einen solchen vergleichbaren Fall sa-



hen die BFH-Richter hier jedoch trotz des Übergangs von der werbenden zur vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht, weil die Vermögensverwaltung mit dem Restbestand des ursprünglichen Betriebsvermögens durchgeführt wurde und damit einen engen Bezug zur früheren (verlustverursachenden) Tätigkeit aufwies.

#### Konsequenz

Die BFH-Urteile zur früheren Mantelkauf-Regelung sind zwischenzeitlich Legion. Ab 2008 ist die Rechtslage deutlich weniger streitanfällig, allerdings für die Unternehmen ungünstiger: Hier führt der Anteilseignerwechsel von mehr als 50 % stets zum vollständigen Untergang des Verlustvortrags, bereits bei mehr als 25 % geht der Verlustvortrag quotal unter. Auf die Zuführung neuen Betriebsvermögens kommt es nicht mehr an. Allerdings kann die Altregelung noch bis zum Jahr 2012 weiter zur Anwendung kommen, wenn vor dem 1.1.2008 Anteile übertragen worden sind.

### 3. Auch Sanierungsgesellschafter kann Darlehensverlust geltend machen

#### Kernproblem

Wird eine Kapitalgesellschaft insolvent, haben die Gläubiger aufgrund der Haftungsbeschränkung zwar keinen unmittelbaren Zugriff auf die Gesellschafter. Häufig verlieren die Gesellschafter dennoch mehr als ihre Einlage, weil sie ihrer Gesellschaft in der Krisensituation Darlehen gewährt und/oder sich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft persönlich verbürgt haben. Ob diese Verluste einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind, hängt von der Art und Höhe der Beteiligung ab.

#### Sachverhalt

Ein Gesellschafter hatte im März 2000 Anteile an einer GmbH erworben, die sich zum damaligen Zeitpunkt bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befand. In Zusammenhang mit dem Anteilserwerb gewährte er der GmbH mehrere Darlehen in Höhe von insgesamt 160 TDM. Trotz der Sanierungsmaßnahmen konnte die GmbH letztlich nur durch einen Verkauf - verbunden mit dem Verzicht aller Gesellschafter auf ihre Darlehensforderungen - gerettet werden. Der Gesellschafter verkaufte daher seine Beteiligung im November 2001 für 1 DM an den Investor. Den Verlust (einschließlich Darlehensverlust) machte er steuerlich geltend. Das Finanzamt wollte den Darlehensverlust steuerlich nicht anerkennen.

#### Entscheidung

Das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof gaben dem Gesellschafter Recht. Gemäß seiner bisherigen Rechtsprechung stützt der BFH die Berücksichtigung von Darlehensverlusten als nachträgliche Anschaffungskosten für eine GmbH-Beteiligung grundsätzlich auf die Eigenkapitalersatz-Regelungen des GmbH-Gesetzes. Im vorliegenden Fall sahen es die Richter allerdings nicht als schädlich an, dass der Gesellschafter aufgrund des sog. Sanierungsprivilegs (§ 32a Abs. 3 Satz 3 GmbHG a. F.) von den Beschränkungen des Kapitalersatzrechts befreit war. Nach Ansicht der Richter soll das Sanierungsprivileg lediglich als Anreiz dienen, GmbHs Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen. Dieser Zweck würde unterlaufen, wenn der Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern steuerlich benachteiligt würde.

#### Konsequenz

Mit dem Urteil hat sich der BFH von der strengen Anknüpfung an die zivilrechtlichen Kapitalersatzvorschriften gelöst. Für die betroffenen Gesellschafter ist die Rechtsprechung uneingeschränkt zu begrüßen. Gleichzeitig kann hierin ein Hinweis gesehen werden, dass vergleichbare Fälle auch in Zukunft noch zu nachträglichen Anschaffungskosten führen. Denn das in Kraft getretene MoMiG hat die bisherigen Regelungen zum Eigenkapitalersatz aufgehoben und durch eine rein insolvenzrechtliche Nachrangigkeit aller Gesellschafterfinanzierungen ersetzt.

### 4. GmbH muss Angemessenheit einer eigenmächtigen Gehaltserhöhung des Geschäftsführers beweisen

#### Kernproblem

Ein Stimmverbot des Veräußerers eines Geschäftsanteils gilt nur dann für den Erwerber, wenn die Abtretung der Umgehung des Stimmverbots dient und die Gesellschaft im Anfechtungsprozess die Angemessenheit der von der Mehrheit der Gesellschafter beschlossenen Vergütung eines Gesellschafter-Geschäftsführers beweist.



#### Sachverhalt

Der Kläger ist Gesellschafter der beklagten GmbH mit einem Anteil von 49 %. 51 % hielt sein Bruder G., der seinen Geschäftsanteil nach einer Teilung im Juni 2005 hälftig an seine Söhne abtrat. Bis Juni 2004 war G. alleiniger Geschäftsführer der Beklagten. Seither ist neben ihm einer seiner Söhne Geschäftsführer. Seit 1998 erhielt G. als Geschäftsführervergütung 13 Monatsgehälter in Höhe von jeweils 8.180,87 EUR. Er zahlte sich ab Januar 2003 ohne vorherige Zustimmung der Gesellschafterversammlung jeweils 14-mal pro Jahr 9.205,00 EUR und seit Januar 2004 11.000,00 EUR aus. Am 1.9.2005 beschloss die Gesellschafterversammlung der Beklagten gegen die Stimmen des Klägers mit den Stimmen der beiden Söhne, die Vergütung von G. rückwirkend zu bewilligen. Den Beschlussantrag des Klägers, die Geschäftsführung zu verpflichten, Erstattungsansprüche gegen G. wegen der überhöhten Gehaltszahlungen geltend zu machen, lehnte sie ab. Der Kläger hat u. a. gegen diese Beschlüsse Anfechtungsklage erhoben und die Feststellung begehrt, dass die Geschäftsführung der Beklagten verpflichtet ist, gegenüber G. die Erstattung derjenigen Bezüge geltend zu machen, die dieser seit Januar 2003 über den monatlichen Vergütungsbetrag hinaus erhalten hat. Die Anfechtungsklage hatte Erfolg, der BGH hob das Urteil auf.

#### Entscheidung

Entgegen der Auffassung des Berufungsgerichts waren die Söhne bei dem Beschluss über die rückwirkende Erhöhung der Geschäftsführervergütung für G. stimmberechtigt. Als Erwerber der Geschäftsanteile waren sie von einem eventuellen Stimmverbot des G. nicht betroffen, da die Übertragung des Geschäftsanteils nicht der Umgehung des Stimmverbots diente, sondern einen Betriebsübergang im Wege der vorweggenommenen Erbfolge darstellt.

#### Konsequenz

Nur für den Fall, dass die Abtretung eines Geschäftsanteils der Umgehung eines Stimmverbots dient, gilt dieses auch für den Erwerber fort. Ferner muss die GmbH im Anfechtungsprozess die Angemessenheit der Geschäftsführervergütung beweisen, sofern der Geschäftsführer sich diese bereits entgegen der innergesellschaftlichen Kompetenzordnung ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter bereits ausgezahlt hat.

5. Zur Abgrenzung einer unverfallbaren Anwartschaft auf eine betriebliche Altersversorgung von anderen Leistungen

#### Kernfrage/Rechtslage

Zusagen der betrieblichen Altersversorgung können dem Arbeitnehmer nicht mehr verwehrt werden, wenn dieser eine unverfallbare Anwartschaft erworben hat. Eine betriebliche Altersversorgung liegt vor, wenn die Zusage aus Anlass des Arbeitsverhältnisses erteilt und die Leistungspflicht nach dem Inhalt der Zusage durch ein biologisches Ereignis (Alter, Invalidität oder Tod) ausgelöst wird und die Leistung einem Versorgungszweck dient. Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr darüber zu entscheiden, welche Kriterien zur Abgrenzung einer Leistung im Rahmen einer betrieblichen Altersversorgung und einer sonstigen Leistung, die unter einfacheren Voraussetzungen entzogen bzw. von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden kann, bestehen.

#### Entscheidung

Der beklagte Arbeitgeber strukturierte seine Richtlinien zur betrieblichen Altersversorgung um und senkte die Eintrittsgrenze von 65 auf 60 Jahre herab. Zum Ausgleich dafür, gewährte er ab dem Eintritt in den Ruhestand bis zum 65. Lebensjahr sogenannte Übergangsbezüge. Bei einem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis vor dem 60. Lebensjahr sollten die Übergangsbezüge nicht gewährt werden. Der Kläger war lange Jahre beim Arbeitgeber beschäftigt und hatte daher eine unverfallbare Anwartschaft auf eine Betriebliche Altersversorgung erworben. Er schied allerdings durch Eigenkündigung mit 55 Jahren aus dem Arbeitsverhältnis aus. Ab dem 60. Lebensjahr beehrte er nunmehr die Zahlung der Übergangsbezüge, die vom Beklagten verweigert wurden. Das Bundesarbeitsgericht gab dem Kläger Recht. Zur Begründung führte das Gericht aus, die Übergangsbezüge erfüllten alle Kriterien einer betrieblichen Altersversorgung und seien deshalb für den zugesagten Zeitraum zu zahlen.

#### Konsequenz

Die Entscheidung verdeutlicht, wie schnell eine Leistungszusage als auch zeitlich begrenzter Anspruch auf Betriebliche Altersversorgung eingestuft werden kann, der – soweit die Wartefrist bis zur Unverfallbarkeit erreicht wird – nicht mehr verfallen kann. Insbesondere können auch zeitlich begrenzte Leistungszusagen unter die Regelungen der betrieblichen Altersversorgung fallen.