



## Ihre Mandanteninformationen des Monats Mai 2009

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 Juni 2009

| Fälligkeit |   | Ende der Zahlungs-Schonfrist |
|------------|---|------------------------------|
| Mi. 10.06. | Einkommen- und Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag      | 15.06.                       |
| Mi. 10.06. | Getränkesteuer  | 15.06.                       |
| Mi. 10.06. | Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag                | 15.06.                       |
| Mi. 10.06. | Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag       | 15.06.                       |
| Di. 02.06. | Steuererklärungen 2008, Ende der generellen Abgabefrist |                              |
| Mi. 10.06. | Umsatzsteuer  | 15.06.                       |
|            | - Vorauszahlung   |                              |
|            | - Zusammenfassende Meldung (ZM)                         |                              |
| Mi. 10.06. | Vergnügungsteuer  | 15.06.                       |

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. Nicht ausgenutzter Steuerermäßigungsbeitrag für Handwerkerleistungen
2. Abgeltungsteuer: Anwendungs- und Zweifelsfragen
3. Neues zur Kfz-Steuer
4. Bankgeheimnis: Kontrollmitteilungen?
5. Wiedereinführung der "alten" Pendlerpauschale
6. Mieteinkünfte: Einkünfteerzielungsabsicht

#### Unternehmer und Freiberufler

S. 6

1. Dienstwagen: Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte
2. Rechnung weg - was nun?
3. Abendveranstaltung für Führungskräfte: Pauschale Besteuerung?
4. Wechsel zwischen Ist- und Sollbesteuerung
5. Beteiligungswechsel bei atypisch stiller Gesellschaft: Gewerbeverlust



**GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

**S. 9**

1. Zahlung zwecks Ausführung einer Einlageschuld aus Kapitalerhöhung
2. EU plant Europäische Privatgesellschaft ("Europa-GmbH") ab 2010
3. Abschreibung auf Darlehensforderung bis 2007 steuerlich zulässig
4. Industrieholding kann GmbH-Anteile nicht steuerfrei verkaufen
5. Vertrauensschutz bei Ausföhren
6. Muss die Geräteidentifikationsnummer auf die Rechnung?
7. "Schachtelstrafe" verstößt gegen Kapitalverkehrsfreiheit
8. Erfolgsneutrale Berichtigung eines unrichtigen Bilanzansatzes
9. BilMoG-HGB-Reform kommt



## Privatbereich

### 1. Nicht ausgenutzter Steuerermäßigungsbetrag für Handwerkerleistungen

#### **Kernproblem**

Werden Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen getätigt, winkt bei der Einkommensteueranmeldung eine Steuerermäßigung von bis zu 4.000 EUR. Voraussetzung ist, dass einige formelle und materielle Voraussetzungen (z. B. Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers) erfüllt sind. Die Steuerermäßigung geht ins Leere, soweit die Anrechnung auf die tarifliche Einkommensteuer zu einem negativen Betrag (Anrechnungsüberhang) führt. Hiergegen hatte ein Steuerpflichtiger geklagt, der mangels Einkommensteuerschuld eine Erstattung der im Streitjahr geltenden Ermäßigung von 600 EUR begehrte.

#### **Rechtslage**

Die gesetzliche Vorschrift sieht weder die Erstattung eines Anrechnungsübergangs noch einen Rück- oder Vortrag in andere Steuerjahre vor. Dies entspricht vom Grundsatz her dem Wesen einer Steuerermäßigung. Das war nicht immer so. Beim heutzutage überwiegend ausgelaufenen Baukindergeld hatte der Gesetzgeber eine Berücksichtigung in anderen Jahren durch Rück- oder Vortrag eingeräumt.

#### **Entscheidung des BFH**

Der BFH war der Auffassung, dass weder Anspruch auf die Erstattung eines Anrechnungsübergangs noch eines Rück- oder Vortrags bestehe. Dies begegne nach Auffassung der Richter auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Die weitgehende Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers ließe es zu, von einem Rück- oder Vortrag eines ganz oder teilweise nicht ausgenutzten Steuerermäßigungsbetrags abzusehen. Soweit beim sog. Baukindergeld ein zeitlich begrenzter Rück- und Vortrag einer Steuerermäßigung zugelassen ist, sei die unterschiedliche Ausgestaltung der steuerlichen Lenkung nach Ansicht des BFH sachlich begründet und damit gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden.

### 2. Abgeltungsteuer: Anwendungs- und Zweifelsfragen

#### **Kernproblem**

Mit der Einführung einer einheitlichen Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge zum 1.1.2009 kommt es zu einer völligen Neuregelung der Besteuerung der Kapitaleinkünfte. Seit Beginn des Jahres unterliegen Kapitalerträge von Privatpersonen nicht mehr dem progressiven Einkommensteuertarif, sondern einem fixen Steuersatz von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer). Die Steuer soll dabei - soweit möglich - bereits an der Quelle durch den Schuldner der Erträge oder durch ein Kreditinstitut einbehalten und abgeführt werden, wodurch die Steuerschuld des Anlegers abgegolten ist.

#### **Stellungnahme des BMF**

Auf Anfrage verschiedener Bankenverbände hat das Bundesministerium der Finanzen nunmehr Stellung zu einer Reihe von Fragen der praktischen Umsetzung der Abgeltungsteuer genommen. Dabei geht es unter anderem um Fragestellungen zum Veranlagungsverfahren und zur Behandlung spezieller Finanzinnovationen beim Steuerabzug.

#### **Konsequenz**

Die aufgeworfenen Fragen verdeutlichen die zur Zeit bestehenden Probleme in der praktischen Umsetzung der gesetzlichen Regelung, insbesondere bei den zur Abführung der Steuern verpflichteten Banken. Weitere Stellungnahmen des BMF sowie ein gesondertes BMF-Schreiben zu Fragen des Veranlagungsverfahrens sind bereits angekündigt.



### 3. Neues zur Kfz-Steuer

#### **Einführung**

Die Kfz-Steuer hat in der jüngsten Zeit einige Änderungen erfahren. Zur Unterstützung der schwächelnden Autoindustrie wurde zunächst eine in der Regel auf ein Jahr befristete Steuerbefreiung eingeführt. Diese betrifft Pkw, deren Erstzulassung zwischen dem 5.11.2008 und dem 30.6.2009 liegt. Für Erstzulassungen ab dem 1.7.2009 wird die Berechnungsgrundlage der Kfz-Steuer reformiert. Während bisher die Steuer in der Regel nach dem Hubraum bemessen wurde, beeinflusst nun auch der CO<sub>2</sub>-Ausstoß die Höhe der Steuer. Hierdurch soll ökologischen Aspekten Rechnung getragen werden.

#### **Neues aus der Verwaltung**

Auf der Internetseite des BMF sind die Übersichten zur Kfz-Steuer für Pkw an die geänderte Rechtslage angepasst worden. Ergänzt werden die Übersichten durch Erläuterungen zu häufig aufkommenden Fragestellungen im Zusammenhang mit den Änderungen. Ferner bietet das BMF eine Online-Berechnung zur neuen Rechtslage an (Erstzulassung ab 1.7.2009). Zur alten Rechtslage steht auf der Internetseite der OFD Hannover ebenfalls eine Online-Berechnung zur Verfügung.

#### **Konsequenz**

Für Erstzulassungen vor dem 1.7.2009 bleibt es voraussichtlich bis 2012 bei der bisherigen Rechtslage. Es kann sich daher lohnen, zu prüfen, ob eine Erstzulassung vor oder nach dem 1.7.2009 günstiger ist. Die Rechentools des BMF und der OFD Hannover können zu einem Vergleich der Rechtslagen genutzt werden.

### 4. Bankgeheimnis: Kontrollmitteilungen?

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Die Geschäftsbeziehung zwischen Kunde und Bank ist durch das Bankgeheimnis gesetzlich geschützt. Insbesondere gilt für Außenprüfungen bei Banken, dass Informationen, an die ein Außenprüfer bei der Prüfung eines Kreditinstituts gelangt, grundsätzlich nicht zur Auswertung bei den Kunden genutzt werden sollen. Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob es rechtmäßig ist, wenn ein Außenprüfer eines Kreditinstituts die Wohnsitzfinanzämter von Kunden des Kreditinstituts durch Kontrollmitteilungen von Geschäftsvorfällen mit dem Kreditinstitut unterrichtet.

#### **Entscheidung**

Bei einer Sparkasse war das Konto "Wertpapier-Fehlgeschäfte" geprüft worden, auf dem insbesondere Schadensersatzzahlungen an Kunden wegen fehlgeschlagener Wertpapiergeschäfte erfasst waren. Hierzu vorgelegt wurden auch Depotauszüge der Kunden und Schriftverkehr. Der Außenprüfer beabsichtigte, durch Kontrollmitteilungen die Finanzämter der Kunden zu unterrichten. Gegen die entsprechende Ankündigung klagte die Sparkasse und unterlag vor dem Bundesfinanzhof. Dieser kam zu dem Ergebnis, dass Kontrollmitteilungen immer zulässig seien, wenn keine "legitimationsgeprüften Konten oder Depots" betroffen sind. Handele es sich dagegen um Konten und Depots, bei denen eine Legitimationsprüfung stattgefunden hat - hat die Bank also Gewissheit über Kunden und Verfügungsberechtigung -, gelte zwar grundsätzlich das Verbot der Kontrollmitteilung, dieses könne aber durchbrochen werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Verdacht einer (Steuer)Straftat entstehe, aber auch dann, wenn eine Kontrollmitteilung "hinreichend veranlasst" sei. Hierzu sei es ausreichend, wenn das Bankgeschäft deutlich von üblichen Bankgeschäften hervorstechte oder für eine Steuerstraftat besonders anfällig sei. Im Streitfall war über hinreichende Tatsachen zur Ausnahme vom Bankgeheimnis nochmals zu entscheiden.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung schwächt das Bankgeheimnis erheblich. Insbesondere stellt es die Entscheidung darüber, ob ein außergewöhnliches Bankgeschäft vorliegt, in die Tatsachenentscheidung der Finanzgerichte. Insoweit steht zu befürchten, dass die Entscheidung des Banken-Außenprüfers im Zweifel für die Kontrollmitteilung ergeht.



## 5. Wiedereinführung der "alten" Pendlerpauschale

### **Kernproblem**

Mit Urteil vom 9. Dezember 2008 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass die zu Beginn des Jahres 2007 eingeführte Kürzung der Pendlerpauschale um die ersten 20 Kilometer verfassungswidrig ist. Dem Urteil folgend ließ die Finanzverwaltung die Abzugsfähigkeit von 0,30 Euro ab dem ersten Entfernungskilometer als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben rückwirkend zum 1. Januar 2007 wieder zu. Die entsprechenden Steuerveranlagungen wurden jedoch weiterhin vorläufig festgesetzt, weil die vom Bundesverfassungsgericht angeordnete Verpflichtung zur gesetzlichen Neuregelung bislang noch nicht erfolgt war.

### **Wiedereinführung der Altregelung**

Am 3. April 2009 hat der Bundesrat nunmehr das "Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale" verabschiedet und damit im Ergebnis den Rechtsstand des Jahres 2006 vollständig wiederhergestellt. Kernelemente der gesetzlichen Regelung sind: 1. Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten/Betriebsausgaben mit 0,30 Euro ab dem ersten Entfernungskilometer; 2. Abziehbarkeit der Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel, soweit sie über dem Betrag liegen, der als Entfernungspauschale absetzbar ist, höchstens jedoch 4.500 Euro jährlich; 3. Berücksichtigung von Unfallkosten auf der Pendelstrecke als außergewöhnliche Aufwendungen zusätzlich zur Entfernungspauschale; sie gelten somit nicht mehr als durch die Entfernungspauschale abgedeckt.

### **Konsequenz**

Soweit Berufspendler in ihren Steuererklärungen für 2007 und 2008 im Vertrauen auf die bisherige Gesetzeslage keine Angaben zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemacht haben, z. B. weil die Pendelstrecke weniger als 20 Kilometer beträgt, oder Unfallkosten nicht angegeben haben, sollten sie dies unverzüglich dem Finanzamt mitteilen. Das Finanzamt veranlasst sodann von Amts wegen die Änderung der bisherigen Steuerfestsetzung.

## 6. Mieteinkünfte: Einkünfteerzielungsabsicht

### **Einleitung**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wer sein Grundstück in der Absicht vermietet, daraus auf Dauer ein positives Ergebnis zu erzielen. Vermietet der Steuerpflichtige mehrere Objekte, so ist jede Tätigkeit für sich zu beurteilen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch diese Einkunftsart veranlasst sind.

### **Sachverhalt**

A erwarb in 1994 zwei nebeneinander liegende Grundstücke, von denen eines mit einem Einfamilienhaus bebaut und das andere unbebaut war. A vermietete beide Grundstücke zusammen zu einer einheitlichen Miete. In 2005 errichtete A auf dem unbebauten Grundstück ein Mehrfamilienhaus. Bei den Einkommensteuerveranlagungen 1994 bis 1996 machte A die auf die beiden Grundstücke entfallenden Finanzierungskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt berücksichtigte nur den Anteil der Werbungskosten, der auf das bebaute Grundstück entfiel. Bei dem unbebauten Grundstück lag nach Ansicht des Finanzamts keine Einkünfteerzielungsabsicht vor.

### **Entscheidung**

Nach Auffassung des BFH sind die Finanzierungsaufwendungen, die auf das unbebaute Grundstück entfallen, nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen. Trotz des einheitlichen Mietvertrags sind die Vermietung des bebauten und des unbebauten Grundstücks als getrennte Tätigkeiten zu beurteilen. Eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit lag nur hinsichtlich des Einfamilienhauses vor, sodass auch nur diesbezüglich eine Einkünfteerzielungsabsicht bestand. Entsprechend der laufenden BFH-Rechtsprechung gilt die gesetzliche Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht grundsätzlich nicht für die dauerhafte Verpachtung von unbebautem Grundbesitz. Aufgrund der Ausführungen des Klägers im Einspruchsverfahren und der fehlenden Anschlüsse des unbebauten Grundstücks konnte das Finanzgericht nicht feststellen, dass sich der Kläger zur späteren Bebauung des unbebauten Grundstücks und dauerhaften Vermietung entschlossen hatte. Daran war der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Dienstwagen: Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte

#### **Kernproblem**

Die Überlassung eines Firmenfahrzeugs an einen Arbeitnehmer zur privaten Nutzung stellt einen geldwerten Vorteil dar, dessen lohnsteuerliche Erfassung typischerweise nach der sog. 1 %-Regelung erfolgt. Der geldwerte Vorteil der Privatnutzung ist um monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu erhöhen, wenn der Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werden kann.

#### **Sachverhalt**

Der einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassene Firmenwagen wurde lohnsteuerlich nur mit 1 % des Listenpreises erfasst. Auf den Zuschlag von 0,03 % des Listenpreises für die Erfassung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wurde verzichtet, da der Arbeitnehmer diese Fahrten nachweislich mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt hat. Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Arbeitnehmers. Seiner Ansicht nach ist für die Ermittlung des Zuschlags auf die tatsächliche Nutzung des Firmenwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abzustellen. Zwar besteht grundsätzlich der Anscheinsbeweis, dass die Nutzung des Firmenwagens auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgt; dieser Anscheinsbeweis könne aber durch entsprechende Nachweise (hier: Vorlage von Jahres-Bahnfahrkarten) entkräftet werden.

#### **Auffassung des BMF**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) wendet das Urteil des BFH nicht über den entschiedenen Fall hinaus an. Das BMF führt aus, dass es für die Frage eines Zuschlags von 0,03 % des Listenpreises für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht auf die tatsächliche Nutzung ankommt. Dem Gesetzeswortlaut und dem Zweck der Vorschrift des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG folgend sei allein entscheidend, ob ein Arbeitnehmer objektiv die Möglichkeit habe, den Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen. Da es sich bei der 1 %-Regelung um eine pauschalierende Regelung handelt, sei insoweit kein Raum für eine Einzelbewertung der mit einem Firmenwagen insgesamt durchgeführten Fahrten.

#### **Konsequenz**

Der Nichtberücksichtigung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Anwendung der 1 %-Regelung wurde seitens des BMF eine klare Absage erteilt. In ähnlichen Fällen bleibt einem Arbeitnehmer damit künftig nur die Möglichkeit, den privaten Nutzungsanteil des Firmenwagens durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs zu ermitteln oder den Gerichtsweg zu beschreiten.

### 2. Rechnung weg - was nun?

#### **Einführung**

Rechnungen berechtigen nur unter bestimmten Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug. Daneben müssen sie 10 Jahre aufbewahrt werden. Was passiert aber nun, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung verloren geht?

#### **Fall**

Ein Unternehmer beantragte die Erstattung von Vorsteuern. Die hierzu erforderlichen Rechnungen konnte er anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung nicht vorlegen. Er gab vor, dass ihm die Rechnungen im Rahmen eines Umzugs verloren gegangen seien. Aus seiner ordnungsgemäßen Buchführung könnte jedoch der Erstattungsanspruch abgeleitet werden.

#### **Neues Urteil**

Der spätere Verlust einer ordnungsgemäßen Rechnung vernichtet nach Auffassung des FG München nicht rückwirkend den Vorsteuerabzug. Auch ist unerheblich, weshalb die Rechnung verloren gegangen ist. Entscheidend ist vielmehr, dass glaubhaft gemacht werden kann, dass eine solche Rechnung vorgelegen hat. Die Beweislast trifft insofern den Steuerpflichtigen. Im konkreten Fall lehnte das FG jedoch einen Vorsteuerabzug mangels Nachweis ab.



### **Konsequenz**

Das Urteil entspricht der BFH-Rechtsprechung. Demnach muss für den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs eine Originalrechnung vorliegen. Kommt diese abhanden, so kann der Nachweis, dass diese vorgelegen hat, hingegen z. B. auch mit Rechnungskopien geführt werden. Wie der Fall zeigt, gelingt dies jedoch nicht immer. Um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden, muss daher unverändert darauf geachtet werden, dass die Originalrechnungen ordnungsgemäß aufbewahrt werden.

## 3. **Abendveranstaltung für Führungskräfte: Pauschale Besteuerung?**

### **Kernproblem**

Übliche Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer bei ebenso üblichen Betriebsveranstaltungen gehören als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht zum Arbeitslohn. In Bezug auf die Häufigkeit ist eine Betriebsveranstaltung üblich, wenn nicht mehr als zwei Veranstaltungen (ohne Sonderveranstaltungen, z. B. Pensionärstreffen) jährlich durchgeführt werden. Betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers an den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt mehr als 110 EUR je Veranstaltung, sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. Dabei ist eine Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % möglich. Dem BFH lag die Rechtsfrage zur Entscheidung vor, ob eine nur für Führungskräfte durchgeführte Veranstaltung, deren Kosten 110 EUR überstiegen, noch als üblich einzustufen war. Der Arbeitgeber bestand auf der Pauschalierung.

### **Bisherige Rechtsprechung**

Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene, die gesellschaftlichen Charakter haben und bei denen die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offensteht, z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind, sind Betriebsveranstaltungen, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH bestätigte seine bisherige Rechtsprechung, wonach der Begriff der Betriebsveranstaltung nur dann erfüllt sei, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offenstehe; die Begrenzung des Teilnehmerkreises dürfe sich nicht als Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen erweisen. Die Pauschalbesteuerung mit einem Durchschnittssteuersatz von 25 % sei strukturell darauf angelegt, eine einfache und auch sachgerechte Besteuerung von solchen geldwerten Vorteilen zu ermöglichen, die bei der an der Betriebsveranstaltung teilnehmenden Gesamtbelegschaft mit Arbeitnehmern unterschiedlichster Lohngruppen anfallen. Bei lediglich Führungskräften vorbehaltenen Abendveranstaltungen verfehle der Durchschnittssteuersatz von 25 % jedoch insbesondere das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

### **Konsequenz**

Wegen Unüblichkeit der Veranstaltung war die Pauschalierung dahin und ein im Ergebnis wesentlich höherer Nettopauschsteuersatz zu ermitteln.

## 4. **Wechsel zwischen Ist- und Sollbesteuerung**

### **Einführung**

Grundsätzlich wird die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten berechnet (Sollbesteuerung). Hierbei entsteht die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung, unabhängig von deren Bezahlung. Freiberufler und kleinere Gewerbetreibende können jedoch auch die tatsächlich vereinnahmten Entgelte der Umsatzsteuer zugrunde legen (Istbesteuerung). Hierdurch erreichen sie einen Liquiditätsvorteil, da die Umsatzsteuer erst abgeführt werden muss, wenn die Zahlung erfolgt ist. Nicht geklärt war bisher, innerhalb welcher Fristen das Wahlrecht zwischen Ist- und Sollbesteuerung ausgeübt werden kann.

### **Fall**

Der Kläger ermittelte seine Umsatzsteuervoranmeldungen nach vereinnahmten Entgelten. Der Jahreserklärung legte er hingegen die Sollbesteuerung zugrunde. Hierauf erging ein Umsatzsteuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Nachdem dieser bestandskräftig geworden war, reichte der Kläger ei-



ne berichtigte Umsatzsteuererklärung ein, diesmal auf Basis der Istbesteuerung. Das Finanzamt versagte den rückwirkenden Wechsel.

#### **Neues Urteil**

Der BFH stellt zunächst fest, dass im Gegensatz zum Wechsel zur Istbesteuerung ein Wechsel zur Sollbesteuerung weder eines Antrags noch der Erlaubnis des Finanzamts bedarf, da die Sollbesteuerung den Regelfall darstellt. Insoweit war der Wechsel zur Sollbesteuerung durch Abgabe der ursprünglichen Jahreserklärung zulässig. Die zeitliche Grenze für einen (rückwirkenden) Wechsel zwischen beiden Methoden ist nicht gesetzlich festgelegt. Der BFH lässt diesen bis zur formellen Bestandskraft der Jahressteuerfestsetzung zu.

#### **Konsequenz**

Die formelle Bestandskraft ist nicht zu verwechseln mit der Möglichkeit, Bescheide noch verfahrensrechtlich ändern zu können. Die formelle Bestandskraft tritt mit Ablauf der Einspruchsfrist des Steuerbescheids für das Kalenderjahr ein. Da der Kläger die Jahreserklärung erst nach Ablauf der Einspruchsfrist berichtet hatte, wurde ihm der nochmalige Wechsel zur Istbesteuerung verwehrt. Zwar konnte der Bescheid noch geändert werden, da er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, dies betrifft jedoch nicht die Ausübung des Wahlrechts. Die formelle Bestandskraft des Jahressteuerbescheids ist auch für die Ausübung anderer umsatzsteuerliche Wahlrechte maßgebend. Um nicht Gefahr zu laufen, die Möglichkeit der Option zu verlieren, sind umsatzsteuerliche Wahlrechte möglichst früh auszuüben.

### 5. **Beteiligungswechsel bei atypisch stiller Gesellschaft: Gewerbeverlust**

#### **Kernproblem**

Eine Personengesellschaft oder andere Mitunternehmerschaft im einkommensteuerlichen Sinne kann gewerbsteuerliche Verluste mit späteren Gewinnen verrechnen. Voraussetzung hierfür sind die Unternehmensidentität und die Unternehmeridentität zwischen verusterleidender und verlustnutzender Gesellschaft. Die Unternehmeridentität kann durch Gesellschafterwechsel (ggf. anteilig) verloren gehen.

#### **Sachverhalt**

Alleiniger Gesellschafter einer im Jahr 1990 gegründeten GmbH war eine ausländische Kapitalgesellschaft (S. A.). Diese beteiligte sich zudem ab 1991 als atypisch stille Gesellschafterin an der GmbH und übernahm im Innenverhältnis die Anlaufverluste der GmbH. Bis zum 31.12.1992 waren Gewerbeverluste von rund 12,9 Mio. DM entstanden und festgestellt worden. Zum 31.8.1993 brachte die S. A. ihre GmbH-Anteile und die stille Beteiligung an der GmbH in eine GmbH & Co. KG ein, an der sie als Kommanditistin zu 100 % beteiligt war. Im Jahr 1993 erzielte die GmbH einen Gewerbeertrag von 400 TDM. Das Finanzamt versagte die Verrechnung mit den Verlustvorträgen der Vorjahre mangels Unternehmeridentität.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof sieht im vorliegenden Fall die Unternehmeridentität als nicht gegeben an. Dabei stellt er – wie bei Personengesellschaften auch – ausschließlich auf die unmittelbaren Gesellschafter ab. Dass die S. A. auch nach der Einbringung – mittelbar über die GmbH & Co. KG – zu 100 % an der GmbH beteiligt war, hilft dabei nicht. Allerdings lässt der BFH für den Teil des Gewerbeertrags des Jahres 1993, der bis zum Ausscheiden der S. A. entstanden ist, noch die Verrechnung mit früheren Verlusten zu. Hierfür verlangt der BFH eine separate Ermittlung des bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Gewerbeertrags – letztlich also eine Zwischenbilanz auf den 31.8.1993.

#### **Konsequenz**

Das Urteil verdeutlicht einmal mehr die Flüchtigkeit steuerlicher Verlustvorträge. Selbst Anteilsübertragungen innerhalb eines Konzerns, bei denen sich die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Anteile nicht verändert, können zum anteiligen oder vollständigen Wegfall von Verlustvorträgen führen. Dies gilt sowohl für Kapitalgesellschaften (§ 8c KStG) als auch für Personengesellschaften hinsichtlich des Gewerbeverlusts.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Zahlung zwecks Ausführung einer Einlageschuld aus Kapitalerhöhung

#### **Kernproblem**

Soweit der Gesellschafter einer GmbH einen Betrag, den ihm die Gesellschaft aus einem eigenkapitalersetzenden Darlehen zur Verfügung gestellt hat, umgehend zur Erfüllung einer "Einlageschuld" aus einer Kapitalerhöhung an die GmbH zurückzahlt, leistet er nicht die geschuldete Einlage, sondern erfüllt seine Erstattungspflicht (§ 31 GmbHG).

#### **Sachverhalt**

Der Kläger ist Insolvenzverwalter über das Vermögen der Schuldnerin, einer GmbH. Der Beklagte war einer ihrer Gesellschafter. In 2002 wurde die Erhöhung des Stammkapitals um 75.000 EUR notariell beurkundet. Wie zuvor vereinbart, wurde ein der Schuldnerin gewährtes Darlehen in entsprechender Höhe anteilig an die Gesellschafter zurückgezahlt. Der Beklagte zahlte seinen Auszahlungsbetrag 3 Tage nach Erhalt als Kapital-Stammeinlage bis auf rd. 600 EUR an die Schuldnerin. In 2003 wurde das Insolvenzverfahren eröffnet, der Kapitalerhöhungsbeschluss wurde 2005 aufgehoben. Der Kläger verlangt mit Verweis auf das Eigenkapitalersatzrecht die Rückzahlung des als Darlehensrückzahlung ausgeschütteten Betrags. Das Landgericht wies die Klage ab, das OLG gab ihr teilweise statt. Die Revision des Klägers vor dem BGH hatte keinen Erfolg.

#### **Entscheidung**

Dem Kläger steht kein über den zuerkannten Teilbetrag von 600 EUR hinausgehender Anspruch zu. Der Beklagte hat den Rückzahlungsanspruch bis auf diesen Betrag erfüllt. Auf den vorliegenden "Alt-fall" sind die Rechtsprechungsregeln (§§ 30, 31 GmbHG a. F. analog) anwendbar, weil das Insolvenzverfahren vor dem Inkrafttreten des MoMiG eröffnet wurde. Die Darlehensrückzahlung an den Beklagten führte zu einem Rückerstattungsanspruch (§ 31 GmbHG a. F.), weil das Darlehen trotz eines anderslautenden Verwendungszwecks kapitalersetzenden Charakter hatte. Die Zahlung war wegen der unwirksamen Tilgungsbestimmung auf den gesetzlichen Rückzahlungsanspruch zu verrechnen. Die Erfüllung einer bei einer Kapitalerhöhung übernommenen Einlageschuld mit Beträgen, die unter Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften ausgekehrt werden, ist nicht möglich. Das Her- und Hinzahlen der Beträge verschleierte hier, dass der Gesellschaft kein Kapital zugeführt, sondern versucht wurde, mit einem nicht durchsetzbaren Darlehensrückzahlungsanspruch unter Umgehung des Gebots der realen Kapitalaufbringung aufzurechnen.

#### **Konsequenz**

Eine wie hier erfolgte Aufrechnung des Gesellschafters kann die Einlageschuld nicht zum Erlöschen bringen, weil der Gesellschafterforderung auf Rückzahlung des Darlehens der Einwand der Eigenkapitalersatzfunktion des Darlehens entgegensteht.

### 2. EU plant Europäische Privatgesellschaft ("Europa-GmbH") ab 2010

#### **Entstehungsgeschichte**

Eine wesentliche Forderung des europäischen Mittelstandes ist die Schaffung einer europaweit gleich ausgestalteten Gesellschaftsform in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft mit einem geringen Stammkapital, die flexibel handhabbar ist. Mit der Zielsetzung der Verbesserung des Zugangs kleinerer und mittlerer Unternehmen zum Binnenmarkt sowie der Erleichterung ihres europaweiten Wachstums bei Erhalt der Steuerneutralität liegt ein erster Entwurf einer Verordnung für das Gesellschaftsstatut der "Europäischen Privatgesellschaft" vor.

#### **Die Idee**

Die "Europäische Privatgesellschaft" soll nach den Vorstellungen des Rates eine Kapitalgesellschaft mit einem Mindeststammkapital von 1 EUR sein, die sich nach einem einheitlichen Recht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union wirksam gründen muss und sich im Anschluss in Europa unter Fortgeltung des vereinheitlichten Rechts im Wesentlichen frei bewegen, also insbesondere ihren Sitz verlegen kann. Dabei will der Europäische Gesetzgeber das Recht der europäischen Gesellschaft im Sinne



von Rahmenregelungen einheitlich festschreiben, die Gründer und Gesellschafter der Europäischen Privatgesellschaft aber "zwingen", ihre internen gesellschaftsrechtlichen Regelungen weitreichend selber im Gesellschaftsvertrag auszugestalten.

### **Erste Änderungen**

Das Europäische Parlament hat am 10.3.2009 erste Änderungsverlangen am Verordnungsentwurf formuliert. So soll eine Gründung mit 1 EUR nur dann möglich sein, wenn die Gründer vorher einen Solvenznachweis erbringen. Gelingt dies nicht, soll das Mindestkapital 8.000 EUR betragen. Hintergrund ist die Wahrung eines Mindest-Gläubigerschutzes. Außerdem soll ein zentrales Register eingerichtet werden. Nachbesserungen werden darüber hinaus im Bereich der Mitbestimmung gefordert. Nach dem Verordnungsentwurf hätten strenge Mitbestimmungsrechte durch die Wahl des Sitzes der Gesellschaft umgangen werden können. In diesem Bereich sieht es so aus, als solle das "schwächere" Mitbestimmungsrecht erst dann zur Anwendung kommen können, wenn die Gesellschaft eine gewisse Größe erreicht habe. Bis dahin soll für die Arbeitnehmer in den einzelnen Mitgliedsstaaten ihr jeweiliges Mitbestimmungsrecht gelten. Weiterhin ist geplant, dass die Rechtsgrundlagen für die Europäische Privatgesellschaft im Jahr 2010 in Kraft treten sollen.

## 3. **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 war 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. Der Bundesfinanzhof hat jüngst 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**

Die jüngste Entscheidung des BFH ist zu begrüßen und schafft Rechtssicherheit für die Jahre bis einschließlich 2007. Bislang nicht entschieden ist hingegen die Auswirkung auf die Fälle, in denen der Darlehensgeber eine natürliche Person ist und die Forderung im 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 BFH-Urteil durchaus angezweifelt werden darf.

## 4. **Industrieholding kann GmbH-Anteile nicht steuerfrei verkaufen**

### **Kernproblem**

Sogenannte Schachtelbeteiligungen, die eine Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft hält, sind steuerlich nach § 8b KStG privilegiert: So sind Dividenden aus einer Schachtelbeteiligung bei der empfangenen Gesellschaft steuerfrei - mit der Einschränkung, dass 5 % der Dividende als nicht abzugsfähige



hige Ausgaben fingiert werden. Das Gleiche gilt für Gewinne aus einer Veräußerung entsprechender Anteile. Die Befreiungsvorschrift dient der Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Allerdings gilt die Befreiung nicht für alle Unternehmen.

#### **Sachverhalt**

Eine Industrieholding, deren Unternehmensgegenstand die Beteiligung an anderen Unternehmen und die Verwaltung eigenen Vermögens war, erwarb mit Vertrag vom 19.6.2002 46 % der Anteile an einer GmbH und erfasste diese Anteile im Umlaufvermögen als "zum Weiterverkauf bestimmte Beteiligungen". Am 15.8.2002 wurden die Anteile wieder verkauft. Die Holding erzielte hieraus einen Veräußerungsgewinn von ca. 1,2 Mio. EUR. Das Finanzamt versagte der Holding die Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinns aufgrund der Vorschrift des § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG. Danach ist die Befreiung ausgeschlossen für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Kreditwesengesetzes mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden.

#### **Entscheidung**

Finanzgericht und Bundesfinanzhof haben die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. In ihrem Urteil führten die BFH-Richter insbesondere aus, dass zu den Finanzunternehmen auch Holding- und Beteiligungsgesellschaften gehören und dass auch der An- und Verkauf von GmbH-Anteilen einen schädlichen Eigenhandel darstellen kann. Unter welchen Voraussetzungen noch ein "kurzfristiger Eigenhandelserfolg" vorliegt, hat der BFH hingegen offengelassen, da die Anteile im Streitfall offensichtlich mit der Absicht einer kurzfristigen Weiterveräußerung erworben worden waren.

#### **Konsequenz**

Das Urteil bedeutet eine deutliche Einschränkung der grundsätzlichen Steuerfreiheit bei der Veräußerung von Schachtelbeteiligungen. Auch in mittelständischen Strukturen wird künftig intensiv zu prüfen sein, ob bei der Weiterveräußerung von Anteilen die "Doppelbesteuerungsfälle" droht. Interessant könnte - gerade in aktuellen Krisenzeiten - die Kehrseite dieser Regelung sein: Denn die Versagung der Steuerbefreiung für Veräußerungsgewinne bedeutet umgekehrt, dass etwaige Veräußerungsverluste ebenfalls steuerlich zu berücksichtigen sind.

### **5. Vertrauensschutz bei Ausfuhren**

#### **Einführung**

Für Ausfuhrlieferungen sieht das nationale UStG im Gegensatz zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen keinen Vertrauensschutz vor. Wird daher der Exporteur von seinem Abnehmer betrogen, so musste er bisher den Umsatz nachversteuern.

#### **Rechtslage**

Nach Ansicht des EuGH steht das Gemeinschaftsrecht einer Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht entgegen, wenn der Exporteur vom Abnehmer hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung betrogen wurde und dies auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Der BFH hat sich mittlerweile der Auffassung des EuGH angeschlossen. Dem Urteil lag ein Fall zugrunde, in dem polnische Staatsbürger gegenüber einem Supermarkt Ausfuhren durch gefälschte Vordrucke und Zollstempel zwecks Erstattung der Umsatzsteuer vor täuschten.

#### **Neues aus der Verwaltung**

Das BMF beabsichtigt das Urteil des BFH nun zu veröffentlichen und somit anzuwenden.

#### **Konsequenz**

Grundsätzlich kann damit Unternehmen in solchen Betrugsfällen die Steuerbefreiung im Billigkeitswege gewährt werden. Dem BFH-Urteil ist zu entnehmen, dass hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflichten des Unternehmers gestellt werden. Dies wird im Erlassverfahren zukünftig überprüft. Hat der Unternehmer allerdings alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen, so ist die Steuerbefreiung zu gewähren. Um dies zu gewährleisten, müssen die Unternehmer die erforderlichen Beleg- und Buchnachweise vollständig erbracht haben. Sollten hierbei Zweifel an der Korrektheit der vorgelegten Belege aufkommen, sind diese aufzuklären.



## 6. **Muss die Geräteidentifikationsnummer auf die Rechnung?**

### **Einführung**

Zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen müssen u. a. Angaben zu Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Waren enthalten. Strittig war bisher, ob die Angabe von Geräteidentifikationsnummern handelsüblich und damit für den Vorsteuerabzug erforderlich ist.

### **Neue Verwaltungsanweisung**

Zu diesem Thema hat sich nun das BMF geäußert. Für die Unternehmen hält das BMF zunächst eine gute Nachricht bereit. Geräteidentifikationsnummern (z. B. IMEI-Nummern) sind nicht notwendiger Bestandteil von Rechnungen, auch wenn ihre Angabe im Handelsverkehr üblich ist. Ihr Fehlen kann allein nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen. Wer die Finanzverwaltung kennt, ahnt, dass dies nicht alles gewesen sein kann. Das BMF überbietet nun seine bisherigen Aussagen zu diesem Thema. Die fehlende Angabe der Geräteidentifikationsnummer kann nunmehr Indiz für das Vorliegen einer Scheinlieferung sein. Damit wäre nicht nur der Vorsteuerabzug verloren, sondern die ganze Lieferung infrage gestellt. Ferner wertet die Finanzverwaltung die fehlende Angabe als Indiz dafür, dass der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Einkauf in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen war.

### **Konsequenz**

Das Schreiben hilft den Steuerpflichtigen nicht weiter, sondern verschlimmert ihre Situation noch. Bisher wurde im Wesentlichen die Frage diskutiert, ob der Vorsteuerabzug zu versagen sei. Mit dem aktuellen Schreiben bereitet das BMF nun auch den Weg, Argumente zu finden, um Unternehmer zusätzlich für Umsatzsteuer aus vorangegangenen Umsätzen in die Haftung zu nehmen (§ 25d UStG). Kein Unternehmer kann mit Sicherheit ausschließen, dass er unwissentlich in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen wird. Es ist daher verstärkter als bisher anzuraten, auf die Angabe der Geräteidentifikationsnummer zu bestehen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden und einer möglichen Haftung zu entgehen.

## 7. **"Schachtelstrafe" verstößt gegen Kapitalverkehrsfreiheit**

### **Kernproblem**

Dividenden, die eine Kapitalgesellschaft von einer anderen Kapitalgesellschaft erhält (sog. Schachteldividenden), sind bei der empfangenen Gesellschaft grundsätzlich steuerfrei. Bis einschließlich 2003 fingierte der Gesetzgeber jedoch bei Auslandsdividenden 5 % der Dividenden als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, so dass im Ergebnis lediglich 95 % der Ausschüttung steuerfrei vereinnahmt werden konnten.

### **Sachverhalt**

Eine deutsche GmbH hielt diverse Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz teilweise in EU-Staaten und teilweise in Drittstaaten (USA, Taiwan) hatten. In den Jahren 2001 und 2002 erhielt die GmbH aus den Auslandsgesellschaften hohe Ausschüttungen (jeweils über 4 Mio. EUR), denen nur in sehr geringem Umfang tatsächliche Beteiligungsaufwendungen gegenüberstanden. Das Finanzamt behandelte dagegen 5 % der Ausschüttungen (also jeweils über 200 TEUR) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

### **Entscheidung**

Der BFH hat erneut entschieden, dass die Pauschalierung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben bei Auslandsdividenden einen Verstoß gegen die europarechtlichen Grundfreiheiten bedeutet. Denn bei Dividendenzahlungen von inländischen Kapitalgesellschaften wäre es in den Streitjahren zu einer solchen Pauschalierung nicht gekommen. Neu an der jüngsten Entscheidung ist, dass die BFH-Richter hierin nicht nur einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, sondern auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit erkannt haben. Diese Grundfreiheit gilt nicht nur gegenüber den EU-Mitgliedsstaaten, sondern auch gegenüber Drittstaaten. Im Streitfall durfte das Finanzamt somit auch für die Beteiligungserträge aus den USA und aus Taiwan keine pauschalierten nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben ansetzen.

### **Konsequenz**

Die vom BFH beanstandeten Verstöße gegen Europarecht hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich beseitigt. Seit dem Jahr 2004 gilt die Hinzurechnung von 5 % der Dividenden (und evtl. Veräußerungsge-



winne) gleichermaßen für Inlands- und Auslandsbeteiligungen. Allerdings bestehen Zweifel, ob die 5 %ige Hinzurechnung in den Fällen, in denen nachweislich tatsächlich geringere Beteiligungsaufwendungen vorliegen, verfassungskonform ist. Im Hinblick auf ein anhängiges Verfahren sollten entsprechende Veranlagungen daher offengehalten werden.

## 8. **Erfolgsneutrale Berichtigung eines unrichtigen Bilanzansatzes**

### **Grundlagen**

Soweit Bilanzen sowohl eines Berichtigungsjahres als auch des Vorjahres existieren, ist ein unrichtiger Bilanzansatz grundsätzlich in derjenigen Schlussbilanz zu korrigieren, in der er erstmals aufgetreten ist. Kommt eine Änderung des für das Fehlerjahr ergangenen Steuerbescheids wegen Festsetzungsverjährung nicht in Betracht, ist die Richtigstellung grundsätzlich in der ersten verfahrensrechtlich offenen Schlussbilanz vorzunehmen. Dabei sind fehlerhafte Bilanzansätze im Rahmen einer Bilanzberichtigung grundsätzlich erfolgswirksam zu korrigieren, wenn der Bilanzierungsfehler sich erfolgswirksam ausgewirkt hat.

### **Sachverhalt**

Ein nicht erkannter Gewerbebetrieb beginnt erst in einem späterem Wirtschaftsjahr nach der Betriebsöffnung mit der Bilanzierung. Fraglich war, wie der erste Bilanzansatz eines zuvor nicht bilanzierten Wirtschaftsgutes zu bewerten und einzubuchen ist. Der Steuerpflichtige hatte eine Verbindlichkeit erfolgswirksam in der Schlussbilanz erfasst.

### **Entscheidung des BFH**

Der BFH hat entschieden, dass im Fall eines nicht erkannten Gewerbebetriebs, für den erst in einem späteren Wirtschaftsjahr mit der Bilanzierung begonnen wird, die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs für die erstmalige Bilanzaufstellung unbeachtlich sind. Der erste Bilanzansatz ist mit dem Wert zu bemessen, mit dem es bei von Beginn an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Die Einbuchung erfolgt erfolgsneutral in die Anfangsbilanz.

### **Konsequenz**

Im Urteilsfall waren zwar wirtschaftlich nachvollziehbare Veräußerungsverluste entstanden. Diese können aber nur zu negativen Einkünften im jeweiligen Realisationszeitpunkt führen. Eine Nachholung dieser in der Vergangenheit nicht erfassten Gewinnauswirkungen über die Bilanzberichtigung ist nicht möglich. Die bilanzielle Erfassung von verbliebenen Verbindlichkeiten ist auch bei zeitgerechter Bilanzierung stets ein gewinnneutraler Vorgang.

## 9. **BilMoG-HGB-Reform kommt**

### **Einführung**

Bereits seit einigen Jahren gibt es Bestrebungen, die Bilanzierungsvorschriften des Handelsgesetzbuchs zu reformieren und damit eine höhere Akzeptanz im internationalen Vergleich der Rechnungslegungssysteme zu erreichen. Seit dem ersten Referentenentwurf vom 8.11.2007 wurde das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) in der Fachwelt intensiv diskutiert. Mit der Zustimmung des Bundesrates am 3.4.2009 hat das Gesetz die letzte parlamentarische Hürde genommen und kann damit kurzfristig in Kraft treten.

Mit dem BilMoG erteilt der Gesetzgeber allen Vorschlägen, auch für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen eine Bilanzierung nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) vorzuschreiben, eine klare Absage. Vielmehr soll das "kostengünstige und einfache HGB-Recht" als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung und Besteuerung beibehalten und gleichzeitig durch eine Verbesserung der Aussagekraft für den Wettbewerb mit internationalen Rechnungslegungsstandards gestärkt werden.

### **Deregulierung und Kostensenkung**

Ein Ziel des BilMoG besteht in der Deregulierung und Kostensenkung für kleine und mittelgroße Unternehmen. Diesem Zweck dienen insbesondere zwei Änderungen:

- Einzelkaufleute mit einem jährlichen Umsatz von bis zu 500.000 EUR und einem Gewinn von bis zu 50.000 EUR werden von der Verpflichtung zur Buchführung, Erstellung eines Inventars und Aufstellung eines Jahresabschlusses **befreit**.



- Die **Schwellenwerte** für die Klassifizierung als kleine, mittelgroße oder große Gesellschaften werden angehoben.

### **Einzelne Änderungen**

Das BilMoG beinhaltet zahlreiche, teilweise grundlegende Änderungen der Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsvorschriften des Jahresabschlusses. Nachfolgend einige der wichtigsten Neuregelungen:

- Das Aktivierungsverbot für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens wird abgeschafft. Künftig besteht ein **Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten**. Forschungskosten dürfen dagegen auch weiterhin nicht aktiviert werden. Dasselbe gilt für selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte und Kundenlisten sowie für den originären Geschäftswert.
- Ein entgeltlich erworbener **Geschäfts- oder Firmenwert** gilt als Vermögensgegenstand und muss somit aktiviert werden.
- **Aufwandsrückstellungen** dürfen in Zukunft nicht mehr gebildet werden (Ausnahme: unterlassene Instandhaltung, die in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt wird).
- Bestimmte **Abschreibungen** (z. B. bei nur vorübergehender Wertminderung, zum Ausgleich zukünftiger Wertschwankungen, aufgrund steuerlicher Vorschriften) sind in Zukunft nicht mehr zulässig. Es wird ein generelles **Wertaufholungsgebot** eingeführt.
- Eine **Bilanzierungshilfe** für Aufwendungen der Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs darf nicht mehr aktiviert werden.
- **Latente Steuern** werden in Zukunft nach dem bilanzorientierten Konzept ermittelt. Für die aktiven latenten Steuern bleibt es bei einem Ansatzwahlrecht, wobei auch die steuerlichen Verlustvorträge einzubeziehen sind, soweit eine Nutzung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.
- **Langfristige Rückstellungen** müssen unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Preis- und Kostensteigerungen bewertet werden. Gleichzeitig sind derartige Rückstellungen abzuzinsen. Die Neuregelung ist insbesondere für Pensionsrückstellungen von Bedeutung. Soweit diese bisher in der Handelsbilanz nach den steuerlichen Vorschriften des § 6a EStG bewertet wurden, führt die Neuregelung zu einer Aufstockung der Rückstellungen, die allerdings über einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren verteilt werden darf.
- Banken und ähnliche Finanzinstitute müssen **Finanzinstrumente**, die zu Handelszwecken erworben wurden, stets mit dem beizulegenden **Zeitwert** ansetzen. Hierdurch kann es zum Ausweis noch nicht realisierter Gewinne kommen, wenn der Zeitwert die Anschaffungskosten übersteigt. Für alle anderen Unternehmen bleibt es – entgegen dem Gesetzentwurf – bei den Anschaffungskosten als Wertobergrenze.
- Bei Sicherungsgeschäften werden Grundgeschäft und Sicherungsinstrument zu einer **Bewertungseinheit** zusammengefasst.
- In die Herstellungskosten sind neben den Einzelkosten auch zwingend die variablen **Gemeinkosten** einzubeziehen. Für fixe Gemeinkosten besteht ein Einbeziehungswahlrecht, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.
- Vermögensgegenstände, die ausschließlich der Erfüllung von Altersversorgungsverpflichtungen dient, werden mit den entsprechenden Schulden **verrechnet**.
- Der Katalog der **Anhangangaben** wird deutlich erweitert.
- Auch für den **Konzernabschluss** ergeben sich zahlreiche Einzeländerungen. U. a. müssen sog. **Zweckgesellschaften** künftig in den Konzernabschluss einbezogen werden.

### **Steuerliche Konsequenzen**

- Die beschriebenen Veränderungen vollziehen sich weitgehend **steuerneutral**, da durch die speziellen bilanzsteuerlichen Regelungen Ansatz- und Bewertungswahlrechte schon bisher eingeschränkt wurden bzw. eigenständige steuerliche Vorschriften existieren.
- Im Zuge des BilMoG wird die sogenannte **"umgekehrte Maßgeblichkeit"** beseitigt. Die Inanspruchnahme von steuerlichen Sonderabschreibungen oder steuerfreien Rücklagen setzt in Zu-



kunft nicht mehr eine entsprechende Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz voraus. Vielmehr werden diese Wahlrechte in Zukunft originär in der Steuerbilanz ausgeübt. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit latente Steuern werden hierdurch zunehmen.

#### **Zeitliche Anwendung und Übergangsregelungen**

- Der Großteil der Änderungen ist erstmalig für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden, bei kalendergleichem Geschäftsjahr also im Jahr 2010.
- Eine freiwillige Anwendung der Regelungen bereits im Jahr 2009 ist möglich, dann allerdings nur insgesamt.
- Einige Erleichterungen (z. B. Anhebung der Schwellenwerte) werden bereits für das Jahr 2008 wirksam.
- Bisherige Bilanzposten oder Abschreibungen, die nach neuem Recht nicht mehr zulässig wären, können wahlweise fortgeführt oder zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden.
- Der Umstellungseffekt aus der erstmaligen Anwendung der BilMoG-Vorschriften ist als "außerordentliches Ergebnis" darzustellen.

#### **Konsequenz**

Die Regelungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes stellen die umfassendste Änderung für den Bilanzierenden seit dem Bilanzrichtliniengesetz im Jahr 1985 dar. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens hat sich noch eine Reihe von Änderungen ergeben, die überwiegend auf Anregungen von Unternehmen und Verbänden zurückzuführen sind.

Generell zeichnet sich das Gesetz durch eine deutliche Einschränkung von Wahlrechten in der Bilanzierung und Bewertung aus. Die entscheidende Weichenstellung für die bilanzierenden Unternehmen dürfte beim Übergang auf die neuen Vorschriften erfolgen. Hier gilt es, den Zeitpunkt der Umstellung und die Auswirkungen auf zukünftige Bilanz- und Erfolgskennzahlen sorgfältig zu planen!