



## Ihre Mandanteninformationen des Monats Juni 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 Juli 2009

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Fr. 10.07.	Aufsichtsrat- und Abzugsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen	13.07.
Fr. 10.07.	Getränksteuer	13.07.
Mi. 01.07.	Grundsteuer: - vierteljährliche Fälligkeit - jährliche Fälligkeit	06.07.
Fr. 10.07.	Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag	13.07.
Mi. 15.07.	Mini-Job-Verhältnisse im Privathaushalt	
Fr. 10.07.	Umsatzsteuer - Vorauszahlung - Zusammenfassende Meldung (ZM)	13.07.
Fr. 10.07.	Vergnügungsteuer	13.07.

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. Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer von Kapitalanlegern
2. "Drei-Objekt-Grenze": Grundstücksaktivitäten von Schwestergesellschaft
3. Auskunftersuchen an Bank nur bei konkretem Anlass
4. Verfassungsbeschwerde gegen Grundsteuer erfolglos

#### Unternehmer und Freiberufler S. 6

1. Verwendung einer Marke als Schlüsselwort beim Keyword-Advertising
2. Gewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei
3. Gewerblicher Grundstückshandel
4. Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters
5. Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden



**GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer**

**S. 9**

1. EU-Markenschutz seit 1.5.2009 kostengünstiger und einfacher
2. Offenlegungspflicht gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften
3. EuGH segnet Pflichtmitgliedschaft in Berufsgenossenschaft ab
4. Wertermittlung einer GmbH: nach Stichtag geminderter Kaufpreis
5. Arbeitsunfähige Arbeitnehmer zur Rückgabe des Dienstwagen verpflichtet
6. Dauernde Wertminderung erst bei Kursverfall um mehr als 40 %
7. Sonderabschreibung kann steuerneutral rückgängig gemacht werden
8. Keine Pauschalwertberichtigung für Zinsverlust
9. Gewerbesteuer-Rückstellung auch ab 2008 in der Steuerbilanz



## Privatbereich

### 1. **Aufwendungen für häusliches Arbeitszimmer von Kapitalanlegern**

#### **Kernproblem**

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG als Werbungskosten/Betriebsausgaben nur dann steuerlich berücksichtigungsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet.

#### **Sachverhalt**

Ein Arbeitnehmer begehrt den Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften. Er führt an, dass er seine Kapitalanlageentscheidungen ausschließlich in seinem Arbeitszimmer trifft.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Klägers nicht. Bei allen Einkunftsarten – und damit auch bei den Kapitaleinkünften – setzt die volle Berücksichtigung von Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer voraus, dass dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Zwar steht bei den Einkünften aus Kapitalvermögen – wie auch bei Vermietungseinkünften – nicht die Tätigkeit als solches im Vordergrund, sondern die Verwaltung des Vermögens, jedoch findet diese im natürlichen Sprachgebrauch übliche Unterscheidung keine Anwendung im Steuerrecht. Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sei mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass nicht im Wortsinn auf die betriebliche und berufliche Tätigkeit abzustellen ist, sondern allein auf die gesamte der Erzielung von Einkünften dienende Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Da der Kläger in einem Dienstverhältnis stand und damit seine Haupttätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausübte, war ein unbeschränkter Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei den Kapitaleinkünften ausgeschlossen.

#### **Konsequenz**

Die Argumentation des BFH dürfte nicht überraschen. Die gesetzliche Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG lässt keine andere Schlussfolgerung zu. Wohl dadurch ist es zu erklären, dass das erstinstanzliche Finanzgericht in diesem Fall keine Revision beim BFH zuließ und der BFH die seitens des Klägers eingereichte Nichtzulassungsbeschwerde wegen eindeutiger Rechtslage zurückgewiesen hat.

### 2. **"Drei-Objekt-Grenze": Grundstücksaktivitäten von Schwestergesellschaft**

#### **Kernproblem**

Die Veräußerung von mehr als 3 Objekten innerhalb von 5 Jahren führt grundsätzlich dazu, dass keine private Vermögensverwaltung mehr vorliegt, sondern bereits ein gewerblicher Grundstückshandel. Anstelle einer steuerfreien Veräußerung außerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist entsteht bei der Veräußerung ein laufender, gewerbesteuerpflichtiger Gewinn. Die erheblichen Steuerunterschiede machen Ausweichkonstruktionen attraktiv. Fraglich ist, ob und wie Beteiligungen an vermögensverwaltenden bzw. gewerblichen Grundstücksgesellschaften einzubeziehen sind.

#### **Sachverhalt**

Eine GbR betreibt einen gewerblichen Grundstückshandel. Eine beteiligungsidentische Grundstücksgemeinschaft der beiden gleichen Gesellschafter hat ein Objekt erworben und dieses innerhalb der 5-Jahresfrist veräußert. Nach Ansicht der Steuerpflichtigen war die Grundstücksgemeinschaft nur vermögensverwaltend tätig; das Finanzamt zählte die Veräußerungen beider Personengesellschaften jedoch zusammen und nahm auch für die Grundstücksgemeinschaft einen gewerblichen Grundstückshandel an.

#### **Entscheidung**

Der BFH ist der Auffassung des Finanzamtes nicht gefolgt. Die private Vermögensverwaltung ist noch nicht verlassen worden, weil die Gesellschafter – teilweise im Rahmen einer anderen Personengesellschaft – mehr als 3 Objekte veräußert haben. Der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft verbietet die Zusammenrechnung zweier Personengesellschaften, deren Gesellschafter teilweise identisch sind. Da selbe gilt auch für Gesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind. Das besagte Streitobjekt haben die Gesellschafter nicht in "unbedingter Veräußerungsabsicht" erworben.



Im Rahmen der Grundstücksgemeinschaft erzielen die Gesellschafter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

#### **Konsequenz**

Etwaige Veräußerungen einer GbR werden ihren Gesellschaftern als Zählobjekt zugerechnet. Eine Hinzurechnung bei 2 ggf. sogar beteiligungsidentischen GbR unterbleibt dagegen. Insoweit kann das Auslagern in verschiedene GbR das Begründen eines gewerblichen Grundstückshandels vermeiden helfen. Die zahlreichen Urteile des BFH zeigen aber: Entscheidend sind die konkreten Umstände des Einzelfalls.

### 3. **Auskunftsersuchen an Bank nur bei konkretem Anlass**

#### **Kernproblem**

Neben dem Steuerpflichtigen haben auch andere Personen dem Finanzamt gegenüber auf Anforderung Auskünfte zu erteilen, die zur Feststellung eines steuerrelevanten Sachverhalts erforderlich sind. In der Praxis treffen derartige Auskunftsersuchen regelmäßig Banken, bei denen die Finanzämter Informationen zu den Kapitaleinkünften ihrer Kunden abfragen. Insbesondere bei Sammelauskunftsersuchen, bei denen die Anfrage nicht auf einen konkreten Steuerpflichtigen oder eine kleine Gruppe beschränkt ist, muss hierzu jedoch ein hinreichender Prüfungsanlass bestehen.

#### **Sachverhalt**

Eine Bank hatte ihren Kunden Bonusaktien (sog. Treueaktien) aus dem zweiten und dritten Börsengang der Deutschen Telekom AG zugeteilt und in deren Depots aufgenommen. Dieser Bezug führte nach einem Urteil des BFH zu steuerpflichtigen Einkünften der Kunden. Die Bank nahm die Bonusaktien zwar nicht in die jährliche Ertragnisaufstellung ihrer Kunden auf, wies ihre Kunden aber in einem beigefügten Schreiben darauf hin, dass die Beträge in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen sind. Die Steuerfahndung stellte fest, dass ein Bankkunde die Einkünfte aus der Zuteilung von fünf (!) Treueaktien in seiner Steuererklärung nicht angegeben hatte. Daraufhin forderte das Finanzamt die Bank auf, die Daten sämtlicher in Sachsen ansässiger Kunden mitzuteilen, die Treueaktien der Deutschen Telekom AG erhalten hatten.

#### **Entscheidung**

Der BFH hat entschieden, dass das Sammelauskunftsersuchen im vorliegenden Fall unzulässig war, weil es an einem hinreichenden Anlass für eine Überprüfung fehlte, ob die Bankkunden ihre steuerpflichtigen Einnahmen in voller Höhe erklärt hätten. Die BFH-Richter hielten der Bank zu Gute, dass sie ihre Kunden unmissverständlich darauf hingewiesen habe, dass der Bezug von Bonusaktien zu steuerpflichtigen Einnahmen geführt hat. Die Anfrage des Finanzamtes hatte daher den Charakter einer unzulässigen Rasterfahndung.

#### **Konsequenz**

Die vorliegende Entscheidung zeigt dem Fiskus Grenzen für Sammelauskunftsersuchen an Banken auf. Derartige Anfragen "ins Blaue hinein" dürften ohne konkrete Anhaltspunkte regelmäßig unzulässig sein. Allerdings erleichtert die ab dem Jahr 2009 geltende Abgeltungsteuer dem Fiskus die flächendeckende Besteuerung, weil auch Veräußerungsgewinne dem Steuerabzug von 25 % unterliegen. Wiederum sind die Banken hieran beteiligt - wenn auch nicht als Auskunftspflichtige, so doch als diejenigen, die die Steuer einbehalten und abführen müssen.



#### 4. **Verfassungsbeschwerde gegen Grundsteuer erfolglos**

##### **Einführung**

In den letzten Jahren wurde immer wieder die Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer diskutiert. Alle hiergegen gerichteten Verfahren blieben bisher erfolglos.

##### **Neuer Beschluss**

Das BVerfG hat nun noch einmal bestätigt, dass der Erhebung der Grundsteuer keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenstehen. Die Klage der Eltern einer fünfköpfigen Familie wurde aus diesem Grunde erst gar nicht zur Entscheidung angenommen. Die Kläger sahen eine verfassungswidrige Benachteiligung, da sie ohne Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit im gleichen Umfang zur Grundsteuer wie kinderlose Personen herangezogen würden.

##### **Konsequenz**

Klagen gegen die Erhebung der Grundsteuer an sich versprechen keinen Erfolg. Ob das System der Grundstücksbewertung hingegen der Verfassung entspricht, ließ das BVerfG offen.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Verwendung einer Marke als Schlüsselwort beim Keyword-Advertising

#### **Einführung**

Der Suchmaschinenbetreiber Google eröffnet die Möglichkeit, anhand eines Schlüsselworts auf einem auf einer Internetseite erscheinenden Werbepplatz (AdWord-Anzeige) zu werben. Gegen Zahlung eines Entgelts zeigt Google die vorgegebene AdWord-Anzeige, wenn der als Schlüsselwort benannte Begriff von einem Internetnutzer in die Suchmaske eingegeben wird. Die AdWord-Anzeige erscheint rechts neben der Trefferliste in einem gesonderten Bereich, der mit Anzeige überschrieben ist. Streitig ist, ob durch die Verwendung eines Schlüsselworts eine Marke beeinträchtigt werden kann.

#### **Entscheidung**

Die Klägerin ist Inhaberin einer Wortmarke. Unter dieser Bezeichnung werden Artikel von ihr im Internet angeboten. Die Beklagte bietet in ihrem Internetshop vergleichbare Produkte an. Sie nutzte "Google-AdWords", um für ihr Angebot zu werben, und verwendete hierbei die Wortmarke der Klägerin als Schlüsselwort. Der BGH hat die Frage, ob durch die Verwendung eines Schlüsselworts eine markenmäßige Benutzung vorliegt, zur Auslegung einer EU-Richtlinie dem EuGH vorgelegt und das Verfahren ausgesetzt. In einem anderen Rechtsstreit hat der BGH bezogen auf ein Unternehmenskennzeichen einen Unterlassungsanspruch abgelehnt, da keine Verwechslungsgefahr bestehe.

#### **Konsequenz**

Es ist damit zu rechnen, dass die Klage abgewiesen wird. Im Ergebnis würde dies bedeuten, dass die räumlich abgesetzte Werbung mit Schlüsselwörtern zulässig wäre. Dagegen könnte ein Rechtsstreit über eine Werbung unmittelbar über den Suchergebnissen anders entschieden werden, da in diesem Fall die Abgrenzung zwischen der Trefferliste und dem Anzeigenbereich für den Nutzer deutlich schwieriger ist.

### 2. Gewerbliche Tätigkeit als Liebhaberei

#### **Kernproblem**

Was die Liebe mit dem Steuerrecht zu tun hat, erschließt sich einem auf den ersten Blick nicht so recht. Doch wer sein Hobby zum Beruf gemacht hat, der weiß vielleicht, wovon man spricht. Leider geht es hier nicht um den Straßenfußballer, der es mit Sport zum Millionär geschafft hat und brav seine Einkommensteuern zahlt. Sondern es geht nicht selten um den (Lebens)Künstler, dessen Einnahmen die Ausgaben nicht decken. Das Finanzamt unterstellt hier nicht selten steuerlich unbeachtliche "Liebhaberei". Dieser Standardfall wird in guter Regel durch weitere Streitfälle angereichert, die zunächst nicht auf persönliche Neigungen schließen lassen. Das Hessische FG hat jetzt eine gewerblich betriebene 12-Betten-Pension, die jahrelang Verluste erwirtschaftete und der ein hoher prognostizierter Totalverlust drohte, der Liebhaberei zugeordnet.

#### **Bisherige Rechtsprechung**

Eine einkommensteuerlich relevante Betätigung setzt nach der Rechtsprechung des BFH das Streben nach einem Totalgewinn voraus (Gesamtergebnis des Betriebs von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation). Bei gewerblichen Betrieben spricht der Beweis des ersten Anscheins häufig für eine solche Absicht. Dauernde Verluste allein reichen für die Entkräftung des Anscheinsbeweises auch nicht aus. Bei längeren Verlustperioden müssen weitere Umstände hinzukommen, die auf persönliche Gründe oder Neigungen schließen lassen.

#### **Entscheidung des FG**

Die Richter wiesen die Klage der Gewerbetreibenden ab. Wichtiges Merkmal für die Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht sei, wie ein Steuerpflichtiger auf eine längere Verlustperiode reagiere, z. B. ob er die verlustbringende Tätigkeit fortführe, eine Umstrukturierung vornehme oder sich um eine Beendigung bemühe. Zwar mache es nach Auffassung der Richter keinen Sinn, einen unprofitablen Gewerbebetrieb alleine aus steuerlichen Gesichtspunkten weiter zu betreiben, denn das den individuellen Grenzsteuersatz übersteigende Kapital stelle eine echte Vermögensminderung dar. Im Fall des Pensionsbetriebes kam jedoch dazu, dass durch den Betrieb die Möglichkeit eröffnet wurde, ohnehin anfallende



Kosten für die Unterhaltung der Immobilie in den einkommensteuerlich relevanten Bereich zu verlagern. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Betreiber über anderweitige Einkünfte für ihre notwendige Lebensführung verfügen.

**Konsequenz**

Die Argumentation des FG bringt nichts Neues. Aufhorchen lässt jedoch, dass Verluste eines "normalen Gewerbebetriebs" in Zweifel gezogen wurden. Die Urteilsbegründung lässt jedoch auch die Annahme zu, dass schlecht taktiert wurde. So erwähnen die Finanzrichter, dass die Klägerin im Erörterungstermin selbst ausgeführt habe, dass das Haus ansonsten leer stehen würde.

3. **Gewerblicher Grundstückshandel**

**Kernfrage/Rechtslage**

Der Verkauf von Immobilien, die im Rahmen der privaten Vermögensbildung angeschafft und verwaltet worden sind, löst nach Ablauf der Spekulationsfrist in der Regel keine Ertragsteuern aus. Innerhalb der Spekulationsfrist kommt es zur Belastung mit Einkommensteuer. Veräußert ein Steuerpflichtiger aber innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte (Grundstück, Eigentumswohnung oder (Groß)Immobilie) nimmt die Finanzverwaltung sogenannten Gewerblichen Grundstückshandel an. Folge ist, dass die Einkünfte insgesamt als gewerblich qualifiziert werden und erzielte Gewinne jetzt auch noch gewerbesteuerpflichtig werden. Die Drei-Objekt-Grenze hat aber lediglich Indizwirkung für die Annahme Gewerblichen Grundstückshandels, auch bei Unterschreiten dieser Grenze kann im Einzelfall bei Hinzutreten besonderer Kriterien Gewerblicher Grundstückshandel angenommen werden, weil der Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird.

**Entscheidung**

Die Kläger hatten im Mai 1991 zwei Grundstücke angekauft, zusammengelegt und basierend auf eigener Planung mittels kurzfristiger Finanzierung hierauf zwei Hallen und ein Bürogebäude errichtet. Noch vor Fertigstellung wurden beide Hallen an unterschiedliche Firmen langfristig vermietet. Für das Gesamtgrundstück wurde vor Fertigstellung ein notarielles Kaufangebot zugunsten einer dritten Partei abgegeben, das im Dezember 1992 angenommen wurde. Der Bundesfinanzhof hob nunmehr die Entscheidung des Finanzgerichts, das Gewerblichen Grundstückshandel angenommen hatte, auf und verwies die Sache zur erneuten Entscheidung zurück. Gleichzeitig führte der Bundesfinanzhof aber in seiner Entscheidung aus, dass die Annahme eines Gewerblichen Grundstückshandels auch bei Verkauf nur eines einzigen Objektes möglich sei, wenn ein solches Objekt schon vor der Bebauung verkauft oder von vorneherein auf die Wünsche des zukünftigen Erwerbers errichtet werde. Außerdem sei die Drei-Objekt-Grenze dann nicht anwendbar, wenn objektiv fest stehe, dass die Errichtung in unbedingter Veräußerungsabsicht erfolgt sei. Da das Finanzgericht hierzu keine Feststellungen getroffen hatte, wurde die Sache zurückverwiesen.

**Konsequenz**

Die Entscheidung grenzt die Versuche der Finanzverwaltung ein, insbesondere bei Großobjekten bereits beim ersten verkauften Objekt Gewerblichen Grundstückshandel anzunehmen, weil es allgemeine Indizien dafür gibt, dass eine Veräußerung denkbar war. Der Bundesfinanzhof fordert aber das Vorliegen unbedingter Veräußerungsabsicht, die im Übrigen von der Finanzverwaltung zu beweisen ist.

4. **Gewinnbeteiligung eines typisch stillen Gesellschafters**

**Kernproblem**

In Familienunternehmen werden häufig auch solchen Familienmitgliedern, die (noch) nicht im Unternehmen mitarbeiten, Beteiligungen eingeräumt. Steuerlich können solche Beteiligungen durchaus sinnvoll sein, weil sie beispielsweise Kindern schon frühzeitig eigene Einkunftsquellen zuweisen und Freibeträge bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer mehrfach ausgenutzt werden können. Streit anfällig ist in derartigen Konstellationen allerdings die Gewinnverteilung innerhalb der Gesellschaft.

**Sachverhalt**

An einer oHG war ein Gesellschafter mit Mehrheit beteiligt. Der Sohn des Mehrheitsgesellschafters beteiligte sich im Jahr 1993 als typisch stiller Gesellschafter an der oHG. Seine Einlage in Höhe von 150 TDM erbrachte er selbst, teilweise durch Darlehensumwandlung, teilweise durch Bareinlage. Neben einer festen Verzinsung (5 % der Einlage) sollte er einen Gewinnanteil in Höhe von 15 % des



Jahresüberschusses erhalten. Die Teilhabe an evtl. Verlusten war auf die Höhe seiner Einlage begrenzt. Im ersten Jahr der Beteiligung (1994) erzielte die oHG zunächst einen Verlust, in den Folgejahren jedoch stetig steigende Gewinne. Zu einem deutlichen Gewinnsprung – auch verursacht durch Sondereffekte aufgrund einer Umstrukturierung – kam es im Jahr 1997. Im streitbefangenen Jahr 1999 entfiel auf den stillen Gesellschafter ein Gewinnanteil von 190 TDM.

#### **Entscheidung**

Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters im Jahr 1999 teilweise nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden kann, sondern statt dessen dem Vater als Gewinn zuzurechnen ist. Dabei gingen die BFH-Richter – in Übereinstimmung mit einschlägiger Rechtsprechung – zunächst von einer angemessenen Gewinnverteilung aus, da die zulässige Renditeobergrenze von 35 % der Einlage auf Basis der Ergebnisprognose bei Vertragsabschluss eingehalten wurde. Durch den Gewinnsprung im Jahr 1997 wurde die Obergrenze jedoch durchbrochen, so dass spätestens im Jahr 1999 eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede auf Basis einer neuen Ergebnisprognose hätte vorgenommen werden müssen. Die Kläger hatten argumentiert, dass der hohe Gewinn des Jahres 1997 erst bei Aufstellung des Jahresabschlusses im Jahr 1998 erkennbar gewesen sei und dass aufgrund der einjährigen Kündigungsfrist eine Vertragsänderung erstmals zum 31.12.1999 möglich gewesen sei. Die BFH-Richter hielten dem entgegen, dass bei fremdüblichem Verhalten der Gewinnanstieg bereits früher bekannt gewesen wäre und zu einer Änderung der Gewinnverteilung hätte führen müssen.

#### **Konsequenz**

Das aktuelle Urteil schafft weitere Rechtssicherheit für die Ausgestaltung der Gewinnverteilung in Familienunternehmen. Auch wenn die Kläger im vorliegenden Fall eine Niederlage erlitten haben, bleibt es dabei, dass der Gestaltungsspielraum für die Beteiligten beachtlich ist. Eine Rendite von bis zu 35 % p. a. bietet die Möglichkeit, signifikante Einkünfte zu verlagern. Außerdem hat der BFH klargestellt, dass das zugeführte Kapital nicht betriebsnotwendig sein muss. Allerdings muss die Gewinnverteilung bei unerwarteten Ergebnisveränderungen angepasst werden.

### 5. **Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden**

#### **Einführung**

Immobilien, die sowohl privat als auch unternehmerisch genutzt werden, können komplett dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Hierdurch kann zunächst der volle Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten geltend gemacht werden. Die private Nutzung wird im Gegenzug der Umsatzsteuer unterworfen. Im Regelfall ergeben sich durch diese Gestaltung (Seeling-Modell) Liquiditätsvorteile.

#### **Rechtslage**

Nach der jüngsten Rechtsprechung des BFH findet das Seeling-Modell nur Anwendung, wenn die unternehmerische Nutzung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die teilweise private Nutzung allein ermöglicht den Vorsteuerabzug hingegen nicht. Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze erzielen (z. B. Ärzte), können daher nicht von dem Modell profitieren. Die Rechtsprechung des BFH betraf allerdings nur die Rechtslage bis zum 31.3.1999.

#### **Neues Urteil**

Der BFH hat nun bestätigt, dass die genannten Grundsätze auch für die Zeit ab dem 1.4.1999 gelten.

#### **Konsequenz**

Wer das Seeling-Modell nutzen will, muss Umsätze erzielen, die den Vorsteuerabzug zulassen. Dies bedeutet jedoch insbesondere für Heilberufler (Ärzte etc.) mit Praxis im eigenen Haus nicht, dass sie das Seeling-Modell grundsätzlich nicht einsetzen können. Zwar erbringen Heilberufler regelmäßig steuerfreie Leistungen, aber eben nicht immer. So sind vielfach Gutachten nicht steuerbefreit. Wird nun insoweit auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet, ist der Weg ins Seeling-Modell frei.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. EU-Markenschutz seit 1.5.2009 kostengünstiger und einfacher

#### **Einführung**

Als EU-Markenschutz wurde 1996 die Gemeinschaftsmarke eingeführt. Hierdurch kann mittels einer einzigen Anmeldung für eine Marke oder ein Firmenlogo in allen EU-Ländern Rechtsschutz erlangt werden.

#### **Änderungsbeschluss**

Statt wie bisher 1750 EUR für die Anmeldung und Eintragung einer Gemeinschaftsmarke fällt in Zukunft nur noch eine Anmeldegebühr von 1050 EUR an. Die Kosten für eine Online-Anmeldung reduzieren sich von derzeit insgesamt 1600 EUR auf eine Anmeldegebühr von 900 EUR. Durch den Wegfall der Eintragungsgebühr soll auch die Bearbeitungszeit für die Eintragung einer Gemeinschaftsmarke erheblich verkürzt werden.

### 2. Offenlegungspflicht gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften

#### **Kernaussage**

Die ordnungsgeldbewehrte Offenlegungspflicht ist im Hinblick auf die Haftungsbeschränkung der Kapitalgesellschaft insbesondere zum Gläubigerschutz und zur Gewährleistung der Markttransparenz angemessen. Das gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des HGB, für die die offen zu legenden Jahresabschlussunterlagen beschränkt sind.

#### **Sachverhalt**

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes von EUR 2.500 wegen Nichteinreichung der Jahresabschlussunterlagen für 2006 beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers. Gegen die Androhung hatte die Beschwerdeführerin bereits Einspruch eingelegt. Dieser wurde verworfen und das Ordnungsgeld festgesetzt. Die hiergegen gerichtete sofortige Beschwerde blieb erfolglos.

#### **Entscheidung**

Die Beschwerde war unbegründet, denn die die Offenlegungspflicht normierenden Bestimmungen des HGB sind verfassungsgemäß. Aus den Gründen der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz verstößt die ordnungsgeldbewehrte Offenlegungspflicht auch nicht gegen Europäisches Gemeinschaftsrecht. Die von der Beschwerdeführerin angeführten anderen Auskunfts- und Schutzmöglichkeiten (Kreditauskunft, Einsicht in Geschäftsunterlagen durch die finanzierende Bank, Unbedenklichkeitsbescheinigung der Finanzverwaltung oder der Berufsgenossenschaft, Eigentumsvorbehalte, dingliche Sicherheiten oder Bürgschaften) ersetzen die Offenlegung der Jahresabschlussunterlagen nicht. Deren generelle Offenlegung sieht der Gesetzgeber zum Gläubigerschutz und zur Gewährleistung der Markttransparenz auch betreffend kleine Kapitalgesellschaften als geeignet und erforderlich an. Dies ist nicht zu beanstanden.

#### **Konsequenz**

Da kein Zwang zum Betrieb eines Handelsgeschäfts in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft besteht und diese sich auf die ordnungsgeldbewehrte Offenlegungspflicht einrichten kann, ist diese verhältnismäßig. Rechtsstaatliche Bedenken sind unbegründet, denn das Rechtsmittel gegen die Festsetzung des Ordnungsgeldes hat aufschiebende Wirkung. Ein weiteres Rechtsmittel ist nicht erforderlich, weil der Zugang zum gesetzlichen Richter eröffnet ist.

### 3. EuGH segnet Pflichtmitgliedschaft in Berufsgenossenschaft ab

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Das deutsche Sozialversicherungsrecht sieht eine Zwangsmitgliedschaft in den diversen Berufsgenossenschaften vor. Damit wird vor allen Dingen die gesetzlich normierte Unfallversicherung für Arbeitsunfälle sichergestellt. Der Europäische Gerichtshof hatte darüber zu entscheiden, ob dieses System der gesetzlichen Zwangsunfallversicherung europarechtskonform ist, wenn der Arbeitgeber den Versicherungsschutz auch auf dem freien Versicherungsmarkt - insbesondere zu günstigeren Konditionen - sicherstellen kann.



### **Entscheidung**

Gegen die Zwangsmitgliedschaft in der Berufsgenossenschaft hatte ein deutsches Unternehmen geklagt, dass den Versicherungsschutz bei einem dänischen Versicherungsunternehmen bei gleichem Leistungsumfang günstiger erhalten konnte. Der Europäische Gerichtshof hält das deutsche System für europarechtskonform. Zwar muss das anfragende deutsche Gericht noch Sachverhaltsfragen klären, allerdings hat der Europäische Gerichtshof bereits deutliche Weichen gestellt. Die Zwangsmitgliedschaft sei zulässig, wenn die Berufsgenossenschaften nach dem Grundsatz der Solidarität arbeiten und der staatlichen Aufsicht unterliegen. Dabei sei das Vorliegen einer staatlichen Aufsicht durch die Tätigkeit des Bundesversicherungsamtes bereits erfüllt. Darüber hinaus lägen auch für das Vorliegen einer solidarischen Tätigkeit hinreichende Anhaltspunkte vor.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes dürfte wegweisend sein. Das System der gesetzlichen Unfallversicherung in Deutschland ist damit wohl als europarechtskonform anzusehen, nachdem eine andere Entscheidung des nationalen Gerichts kaum mehr in Frage kommt.

## 4. **Wertermittlung einer GmbH: nach Stichtag geminderter Kaufpreis**

### **Kernfrage/Rechtslage**

Altes und neues Bewertungsrecht sehen für die Bewertung von nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften vor, dass der Wert der Beteiligung dem gemeinen Wert entsprechen soll. Dieser gemeine Wert ist zuerst aus zeitnahen (weniger als ein Jahr vor Stichtag) Anteilsverkäufen abzuleiten, weil maßgeblich hierfür der Wert sein soll, den ein Erwerber für die Beteiligung zu zahlen bereit ist. Nur wenn zeitnahe Verkäufe nicht vorliegen, kommen die gesetzlich vorgesehenen Bewertungsverfahren zur Anwendung. Der Bundesfinanzhof hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob eine Kaufpreisminderung, die erst nach dem Bewertungsstichtag erfolgt, bei einer kaufpreisabgeleiteten Bewertung einer Beteiligung berücksichtigt werden kann.

### **Entscheidung**

Der ursprünglich bewertungsrechtlich festgesetzte Wert einer Beteiligung an einer GmbH sollte auf entsprechenden Antrag hin von der Finanzverwaltung nachträglich reduziert werden, weil ein Gewinnausschüttungsanspruch gegenüber der GmbH, deren Wert bewertungsrechtlich festgesetzt worden war, dazu führte, dass sich der Wert der Beteiligung reduzierte. Dabei erfolgte der Antrag auf Reduzierung erst nach dem Stichtag, auf den der Beteiligungswert festgesetzt worden war, weil erst nach dem Stichtag, das den Kaufpreis reduzierende Ereignis bekannt wurde. Nachdem dem Antrag nicht stattgegeben worden war und auch das Finanzgericht die hiergegen gerichtete Klage abgelehnt hatte, hob der Bundesfinanzhof diese Entscheidung auf, verwies die Sache aber zur erneuten Verhandlung zurück an das Finanzgericht. Wenn der gemeine Wert einer Beteiligung auf einen Stichtag aus dem Kaufpreis bei zeitnahen Anteilsverkäufen heraus abgeleitet werden könne, dann kann auch der geminderte Kaufpreis für die Bestimmung des gemeinen Wertes heranzuziehen sein. Voraussetzung sei aber, dass bereits am Bewertungsstichtag die Bedingungen der Kaufpreisminderung objektiv vorlagen und es nachträglich auch tatsächlich zur Minderung gekommen ist. Somit kann nicht alleine auf den Kenntnisstand beim Erwerber abgestellt werden. Er muss aber das Vorhandensein des Minderungsanspruches im Bewertungszeitpunkt beweisen, gelingt der Nachweis, der im erneuten Verfahren vor dem Finanzgericht nunmehr erbracht werden muss, nicht, verbleibt es beim ungeminderten Kaufpreis.

### **Konsequenz**

Die Entscheidung ist zu begrüßen, weil sie die tatsächlichen Problemstellungen bei Anteilsübertragungen wiedergibt. Oftmals werden nämlich erst im Nachhinein Tatsachen bekannt, die bereits im Übertragungszeitpunkt zu einer Kaufpreisminderung berechtigt hätten. Wenn dieser Minderungsanspruch zivilrechtlich durchgesetzt wird, muss dies steuerlich auch abgebildet werden.



5. **Arbeitsunfähige Arbeitnehmer zur Rückgabe des Dienstwagen verpflichtet**

**Kernfrage/Rechtslage**

Ein dem Arbeitnehmer überlassener Dienstwagen ist grundsätzlich Gehaltsbestandteil. Das bedeutet einerseits, dass der Arbeitnehmer berechtigt ist, den Dienstwagen so lange zu nutzen, wie das Arbeitsverhältnis besteht und der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung erbringt bzw. erbringen kann. Andererseits bedeutet dies auch, dass der Dienstwagen den allgemeinen gesetzlichen Regelungen über die Gehalts(fort)zahlung unterfällt, insbesondere also auch Gegenstand der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall ist. Das Arbeitsgericht Stuttgart hatte darüber zu entscheiden, ob der Dienstwagen zurückzugeben ist, wenn der Entgeltfortzahlungszeitraum abgelaufen ist und der Arbeitnehmer Krankengeld bezieht.

**Entscheidung**

Einem Arbeitnehmer war ein Dienstwagen gewährt worden. Nach sechsmonatiger Krankheit und Ablauf des Entgeltfortzahlungszeitraums lief der Leasingvertrag aus. Der Arbeitgeber forderte die Rückgabe des Dienstwagens. Der Arbeitnehmer gab den Dienstwagen heraus, machte aber Schadensersatzansprüche in Höhe des Wertes der privaten Nutzung gerichtlich geltend. Das Arbeitsgericht Stuttgart wies die Klage allerdings ab. Arbeitsunfähige Arbeitnehmer haben nach Ablauf des Entgeltfortzahlungszeitraums (= sechs Wochen) keinen Anspruch auf Weitergewährung der privaten Nutzung an einem Dienstwagen und sind daher ab diesem Zeitpunkt zur Rückgabe verpflichtet. Die private Nutzung gehört zum Arbeitsentgelt und endet somit bei Krankheit gleichzeitig mit dem Entgeltfortzahlungsanspruch. Das Arbeitsgericht Stuttgart hat die Berufung zugelassen. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig.

**Konsequenz**

Die Entscheidung überzeugt, weil sie den Entgeltcharakter eines Dienstwagens konsequent umsetzt. Allerdings erscheint es möglich, dass die Entscheidung, insbesondere aus Billigkeitserwägungen, die das Arbeitsgericht noch verworfen hat, in der Berufung gedreht wird. In jedem Fall bleibt es weiterhin erforderlich, arbeitsvertraglich die Fälle zu regeln, in denen der Arbeitnehmer zur Herausgabe des Dienstwagens verpflichtet ist.

6. **Dauernde Wertminderung erst bei Kursverfall um mehr als 40 %**

**Kernproblem**

Seit dem Jahr 1999 setzt eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert in der Steuerbilanz voraus, dass der Teilwert aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist als die (ggf. fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes. Ob eine Wertminderung von Dauer ist, ist insbesondere bei solchen Wirtschaftsgütern schwierig zu beurteilen, deren Wert regelmäßigen Schwankungen unterworfen ist, wie z. B. bei börsennotierten Aktien.

**Entscheidung**

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei börsennotierten Aktien bereits dann vor, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen. Die BFH-Richter begründen ihre Entscheidung mit dem Argument, dass Aktienkurse bereits die Erwartungen einer großen Zahl von Marktteilnehmern über die zukünftige Entwicklung des Kurses wiedergeben.

**Reaktion der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung hatte ursprünglich eine restriktivere Auffassung vertreten und war bei Kurschwankungen stets von nur vorübergehenden Wertminderungen ausgegangen. Aufgrund eines neuen Erlasses wendet die Verwaltung die BFH-Rechtsprechung nunmehr grundsätzlich an. Allerdings sollen Wertschwankungen innerhalb einer gewissen Bandbreite lediglich als vorübergehende und damit nicht zu berücksichtigende Wertminderungen anzusehen sein. Diese Bandbreite soll erst überschritten sein, wenn der Kurs am Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen um jeweils mehr als 25 % unter den Anschaffungskosten liegt.

**Konsequenz**

Das BMF-Schreiben ist zwar kein echter Nichtanwendungserlass, faktisch wird jedoch die BFH-Rechtsprechung durch die sehr großzügig bemessene Bandbreite ausgehebelt. Damit muss für die Beurteilung, ob eine Wertminderung börsennotierter Aktien von Dauer ist, auch weiterhin zwischen



Anlage- und Umlaufvermögen differenziert werden. Denn im Umlaufvermögen will auch die Finanzverwaltung jede Wertminderung berücksichtigen, soweit sich der Wert nicht bis zur Bilanzaufstellung wieder erholt hat. Zu beachten ist allerdings, dass Teilwertabschreibungen auf Aktien bei Kapitalgesellschaften nicht mit steuerlicher Wirkung möglich sind. Werden die Aktien im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder eines Einzelunternehmens gehalten, wirken sich die Abschreibungen steuerlich nur zu 60 % aus.

## 7. **Sonderabschreibung kann steuerneutral rückgängig gemacht werden**

### **Kernproblem**

Die Inanspruchnahme steuerlicher Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte, insbesondere die Vornahme steuerlicher Sonderabschreibungen und die Bildung steuerfreier Rücklagen, setzt nach aktueller Rechtslage eine entsprechende Vorgehensweise in der Handelsbilanz voraus. Nicht geklärt war bislang die Frage, welche Auswirkungen eine Rückgängigmachung der Wahlrechtsausübung in der Handelsbilanz in einem späteren Jahr auf die Steuerbilanz hat.

### **Entscheidung des Bundesfinanzhofs**

Nach Auffassung des BFH bindet ein einmal ausgeübtes steuerliches Wahlrecht den Steuerpflichtigen auch für zukünftige Jahre. Eine in einem Jahr vorgenommene steuerliche Sonderabschreibung kann danach selbst dann nicht in späteren Jahren rückgängig gemacht werden, wenn in der Handelsbilanz eine entsprechende Zuschreibung erfolgt. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige zunächst Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in seiner Handels- und Steuerbilanz vorgenommen und in späteren Jahren in der Handelsbilanz Zuschreibungen vorgenommen, die diese Sonderabschreibungen zumindest teilweise wieder kompensierten. In der Steuerbilanz wurden dagegen die niedrigeren Werte fortgeführt. Der BFH hat diese Vorgehensweise bestätigt.

### **Reaktion der Finanzverwaltung**

Mit einer leichten zeitlichen Verzögerung wendet die Finanzverwaltung das BFH-Urteil an und hebt damit die bisher anderslautenden Bestimmungen in den Einkommensteuerrichtlinien auf. Anders sieht die Finanzverwaltung den Fall allerdings bei der Auflösung einer zunächst gebildeten steuerfreien Rücklage (z. B. für Zuschüsse, für Ersatzbeschaffungen oder für die Übertragung bestimmter stiller Reserven). Eine solche Rücklage muss derzeit auch in der Handelsbilanz gebildet werden (dort als Sonderposten mit Rücklageanteil). Eine Auflösung in späteren Jahren hat hier auch eine entsprechende gewinnerhöhende Auflösung in der Steuerbilanz zur Folge.

### **Konsequenz**

Der Fall verdeutlicht die Problematik der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit: Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen, die den Charakter von Steuersubventionen haben, sind in der Handelsbilanz regelmäßig unerwünscht, weil sie die tatsächliche Ertrags- und Vermögenslage der Unternehmen verfälschen. Spätestens ab 2010 stellt sich das Problem dagegen nicht mehr, da mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) die umgekehrte Maßgeblichkeit abgeschafft wird. Dann können auch in vergangenen Jahren vorgenommene Sonderabschreibungen bzw. gebildete Rücklagen in der Handelsbilanz steuerneutral aufgelöst werden. Der Preis dafür sind allerdings passive latente Steuern, die in derartigen Fällen in der Handelsbilanz gebildet werden müssen.

## 8. **Keine Pauschalwertberichtigung für Zinsverlust**

### **Kernproblem**

Bei der Bewertung von Kundenforderungen im Jahresabschluss wird neben Einzelwertberichtigungen, die konkrete Ausfallrisiken abdecken, regelmäßig auch eine Pauschalwertberichtigung in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes auf den gesamten Forderungsbestand gebildet. Letztlich stellt die Pauschalwertberichtigung eine Abschreibung der Forderungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert (Handelsbilanz) bzw. Teilwert (Steuerbilanz) dar.

### **Fragestellung**

Diese Pauschalwertberichtigung deckt neben (noch unbekanntem) Ausfallrisiken auch Wertminderungen, die durch Zahlung unter Ausschöpfung des Zahlungsziels (Zinsverlust) oder unter Vornahme eines berechtigten Skontoabzugs (Skontorisiko) entstehen, sowie die mit der Einziehung der Forderung



verbundenen Kosten ab (Einziehungsrisiko). Noch nicht geklärt ist, ob eine solche Wertberichtigung auch in den Jahren ab 1999 uneingeschränkt zulässig ist, da seitdem Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz nur noch bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden dürfen.

#### **Auffassung der Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung vertritt hierzu eine differenzierte Auffassung: Während das Ausfall- und Skontorisiko auch weiterhin wertmindernd zu berücksichtigen sind, soll der Zinsverlust eine lediglich vorübergehende Wertminderung darstellen und daher nicht mehr abzugsfähig sein. Dies soll jedenfalls für den Regelfall gelten, in dem aufgrund üblicher Zahlungsziele die zum Bilanzstichtag noch offenen Forderungen bei Bilanzaufstellung getilgt sind. Das Einziehungsrisiko soll nur dann zu berücksichtigen sein, wenn das Unternehmen die entsprechenden Kosten nicht an den Kunden weiterbelasten kann oder erklärt, auf einen möglichen Erstattungsanspruch zu verzichten.

#### **Konsequenz**

Die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung ist keineswegs unumstritten. Unternehmen sollten daher eingehend prüfen, ob sie - bis zu einer höchstrichterlichen Klärung dieser Fragestellung - auch weiterhin ihre Pauschalwertberichtigungen nach der bisherigen Systematik bilden. In der Handelsbilanz ist eine solche Betrachtung ohnehin zwingend, da hier für den Bereich des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip gilt, wonach auch bei nur vorübergehenden Wertminderungen Abschreibungen vorzunehmen sind.

### **9. Gewerbesteuer-Rückstellung auch ab 2008 in der Steuerbilanz**

#### **Kernproblem**

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 wurde auch die Gewerbesteuer im System der Unternehmensteuern neu justiert. Die Gewerbesteuer-Messzahl wurde von 5 % auf 3,5 % gesenkt, gleichzeitig wurde die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer von ihrer eigenen Bemessungsgrundlage und der der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer abgeschafft. Allerdings sorgte der Gesetzeswortlaut des § 4 Abs. 5b EStG für Irritationen, wonach die Gewerbesteuer (und die darauf entfallenden Nebenleistungen) keine Betriebsausgaben darstellen.

#### **Auffassung der Finanzverwaltung**

Der Gesetzgeber hat mit der Neuregelung offensichtlich eine Gleichstellung der Gewerbesteuer mit anderen einkommensabhängigen Steuerarten (z. B. der Körperschaftsteuer) bezweckt. Konsequenter wäre es daher gewesen, die Gewerbesteuer zu einer nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe zu erklären. Wäre die Gewerbesteuer tatsächlich - wie nach dem Gesetzeswortlaut - keine Betriebsausgabe, würde sich zwangsläufig die Frage stellen, wie sie denn stattdessen zu behandeln wäre (Entnahme?). Die Unstimmigkeit dürfte jedoch nach einer bundeseinheitlich abgestimmten Verfügung der OFD Rheinland geklärt sein. Danach ist in der Steuerbilanz auch für die Jahre ab 2008 für die Gewerbesteuer eine Rückstellung zu bilden, die das maßgebliche Betriebsvermögen mindert. Der gebuchte Gewerbesteuer-Aufwand ist jedoch außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

#### **Konsequenz**

Die Klarstellung der Finanzverwaltung ist uneingeschränkt zu begrüßen. Die nunmehr entschiedene Fragestellung hat insbesondere Bedeutung für die Fälle, in denen eine Rechtsnorm an die Höhe des steuerlichen Betriebsvermögens anknüpft (z. B. Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG). Hier bewirkt die Gewerbesteuer-Rückstellung eine Minderung des Betriebsvermögens. Auch wenn die OFD-Verfügung lediglich die Behandlung in der Bilanz behandelt, dürfte damit ebenfalls klargestellt sein, dass die Gewerbesteuer auch weiterhin eine Betriebsausgabe darstellt, die allerdings den Gewinn nicht mindern darf. Eine solche begrifflich klare Abgrenzung ist auch für andere Normen von Bedeutung, z. B. zur Bestimmung des nicht entnommenen und damit begünstigungsfähigen Gewinns nach § 34a EStG.