



## Ihre Mandanteninformationen des Monats Juli 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 August 2009

Fälligkeit		Ende der Zahlungs-Schonfrist
Mo. 10.08.	Getränkesteuer	13.08.
Mo. 17.08.	Gewerbsteuer	20.08.
Mo. 17.08.	Grundsteuer	20.08.
	- vierteljährliche Fälligkeit	
	- jährliche Fälligkeit	
Mo. 10.08.	Lohn- und Kirchenlohnsteuer, Solidaritätszuschlag	13.08.
Mo. 10.08.	Umsatzsteuer	13.08.
	- Vorauszahlung	
	- Zusammenfassende Meldung (ZM)	

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. 2

1. Rechtsprechungsänderung zur doppelten Haushaltsführung
2. Aufwendungen für beruflich untypisch häusliche Arbeitszimmer
3. Schuldzinsen durch kreditfinanzierte Lebensversicherungsbeiträge
4. Finanzämter sollen sich kulant zeigen

#### Unternehmer und Freiberufler

S. 5

1. Existenzgründer - Rechnungsstellung vor Vergabe der Steuernummer
2. Rückforderung von Umsatzsteuer bei Organschaft
3. Grundstücksvermietung der Gesellschafter an eigenen Filialbetrieb ist gewerbesteuerpflichtig
4. Ansparabschreibung nach § 7 g EStG a. F. im VZ 2007
5. Verlängerung des Kurzarbeitergelds ist in Kraft
6. Ausweitung der Istversteuerung
7. Steuerbarkeit einer Grundstücksübertragung bei Umwandlungsvorgängen
8. Errichtung von Gebäuden als gewerbliche Tätigkeit

#### GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

S. 10

1. Auflösung eines Konzerns
2. Kein Übergang des Geschäftswerts ohne vertragliche Regelung
3. Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG
4. vGA-Korrektur bei GmbH ist auch beim Gesellschafter zu korrigieren



## Privatbereich

### 1. Rechtsprechungsänderung zur doppelten Haushaltsführung

#### Kernproblem

Zu den Werbungskosten gehören auch notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen. Typischerweise fielen bisher hierunter insbesondere solche Fälle, in denen ein Arbeitnehmer unter Beibehalt seines bisherigen eigenen Hausstands an einem anderen Ort eine Beschäftigung aufnahm und sich dort eine Wohnung nahm. Vorausgegangen waren z. B. Versetzung, Abordnung oder Antritt einer neuen Stelle. Beim BFH waren jetzt zwei andere Sachverhalte anhängig. In dem einen Streitfall hatten Ehegatten ihren Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort des Ehemanns wegverlegt. Später hatte dieser dort wiederum eine Zweitwohnung angemietet. Im anderen Fall war ein lediger Arbeitnehmer unter Beibehalt seiner bisherigen 140 qm-Hauptwohnung am Tätigkeitsort in Bonn zu seiner Freundin nach München gezogen und hatte dort einen neuen Lebensmittelpunkt gefunden.

#### Bisherige Rechtsprechung

Bisher verneinte die Rechtsprechung die berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung, wenn der Steuerpflichtige die Familienwohnung aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt hatte und dann von einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort seiner bisherigen Beschäftigung weiter nachging. Von daher lehnten in beiden Fällen die Finanzämter und auch die Vorinstanzen einen Ansatz des doppelten Haushalts ab.

#### Änderung der Rechtsprechung

Nach der neuen Rechtsprechung des BFH schließt nun eine solche Wegverlegung des Haupthausstands aus privaten Gründen eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nicht mehr aus. Entscheidend ist, dass aus beruflicher Veranlassung am Beschäftigungsort ein doppelter Haushalt hinzutritt. Dies setzt voraus, dass der Haushalt genutzt wird, um von dort aus den Arbeitsplatz erreichen zu können. Wird ein solcher Zweithaushalt am Beschäftigungsort eingerichtet, ist auch die doppelte Haushaltsführung selbst aus beruflichem Anlass begründet. Dies gilt selbst dann, wenn der Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und dann die bereits vorhandene oder eine neu eingerichtete Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen als Zweithaushalt genutzt wird. Denn der beibehaltene Haushalt am Beschäftigungsort wird nun aus beruflichen Motiven unterhalten. Das gilt unabhängig von einem zeitlichen Zusammenhang.

#### Konsequenz

Der BFH hat jedoch an den bisherigen Kriterien zum Mittelpunkt der Lebensinteressen (bei Ledigen durch widerlegbare Vermutung am Beschäftigungsort) und eingeschränkten Kostenansatz (60 qm-Wohnung) festgehalten.

### 2. Aufwendungen für beruflich genutzte untypisch häusliche Arbeitszimmer

#### Kernproblem

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind als Werbungskosten steuerlich berücksichtigungsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Wie aber sind beruflich genutzte Räume zu werten, die hinsichtlich ihrer Ausstattung und ihrer Funktion nicht dem typischen Erscheinungsbild eines häuslichen Arbeitszimmers entsprechen?

#### Sachverhalt

Ein nichtselbstständig tätiger Steuerpflichtiger übte seine Tätigkeit ausschließlich von seinem Wohnsitz aus aus. Hierzu nutzte er das gesamte Erdgeschoss eines Zweifamilienhauses, welches aus mehreren Räumen besteht, seinen Angaben nach ausschließlich für berufliche Zwecke. Die auf das Erdgeschoss entfallenden Kosten machte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung - unter Hinweis auf das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers - als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt erkannte lediglich die Kosten für das Büro als Werbungskosten an. Für die übrigen Räume des Erdgeschosses versagte das Finanzamt die Berücksichtigung als häusliches Arbeitszimmer, weil die Ausstattung der Räume nach ihrem Gesamtcharakter einer typischen Büroaus-



stattung nicht entspreche. Im Rahmen einer Ortsbesichtigung stellte das Finanzamt fest, dass eine private Nutzung der Erdgeschossräume zu Wohnzwecken ausscheidet.

#### **Entscheidung**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH umfasst das häusliche Arbeitszimmer einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Der Nutzung entsprechend ist das Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln ausgestattet. Bei mehreren beruflich genutzten Räumen ist die Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer gesondert für jeden Raum vorzunehmen, es sei denn, die Räume bilden eine funktionale Einheit (z. B. Büro und Archivraum). Da die strittigen Räume im vorliegenden Fall keine funktionale Einheit bildeten und zudem auch nicht mit typischen Büromöbeln ausgestattet waren, erkannte der BFH eine Berücksichtigung der Räumlichkeiten als "einheitliches" häusliches Arbeitszimmer nicht an. Die Feststellung, dass es sich bei den strittigen Räumen nicht um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, bedeute jedoch nicht, dass die hierauf entfallenden Kosten keine steuerliche Berücksichtigung finden. Wenn die Räume nachweislich so gut wie ausschließlich beruflich genutzt werden (z. B. als Präsentations- oder Besprechungsraum), sind die Aufwendungen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten berücksichtigungsfähig.

#### **Konsequenz**

Finanzamt und Finanzgericht haben bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Erdgeschossräume nur auf das Vorliegen eines "häuslichen Arbeitszimmers" abgestellt. Der BFH hat daher den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen, um zu prüfen, ob die strittigen Räume nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden. Sollte dies bejaht werden, sind die entsprechenden Aufwendungen unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig.

### 3. **Schuldzinsen durch kreditfinanzierte Lebensversicherungsbeiträge**

#### **Kernproblem**

Schuldzinsen sind abziehbare Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn mit dem Darlehen Anschaffungskosten eines Gebäudes finanziert werden, das der Einkünfteerzielung dient. Wird in diesem Zusammenhang zur Rückzahlung des Darlehens eine Kapitallebensversicherung aufgenommen, sind die Versicherungsbeiträge lediglich eingeschränkt als Sonderausgaben abzugsfähig, denn diese betreffen die Einkunftsquelle. Die bis zur Tilgung zu zahlenden Darlehenszinsen sind Werbungskosten. Doch was ist, wenn auch die Versicherungsbeiträge finanziert werden, im konkreten Fall bei einer 12 Jahre laufenden (abgetretenen) Kapitallebensversicherung? Sind auch die hierfür aufgewendeten Schuldzinsen abzugsfähig?

#### **Bisherige Rechtsprechung**

Der BFH hat bereits in Vorjahren das Prinzip des einheitlichen Gesamtkonzepts zur Finanzierung der Anschaffungskosten geprägt. Hiervon unbeeindruckt hat das FG Düsseldorf im konkreten Fall jedoch einen gemischt veranlassten und damit wegen des Aufteilungsverbots nicht abzugsfähigen Aufwand gesehen.

#### **Entscheidung**

Die Richter des BFH sahen das anders. Entscheide sich der Steuerpflichtige anstelle einer Langfristfinanzierung durch ein Darlehen für eine kürzere Laufzeit der Finanzierung unter Einsatz von Kapitallebensversicherungen, müsse der wegen kürzerer Finanzierungszeit höhere Finanzierungsaufwand realitätsgerecht Berücksichtigung finden. Ansonsten würde die Finanzierungsfreiheit in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt. Von daher sei der Werbungskostenabzug der Finanzierungskosten von Lebensversicherungsbeiträgen im Rahmen eines einheitlichen und marktgängigen Finanzierungskonzepts zu gewähren.

#### **Konsequenz**

Es ist zu begrüßen, dass der BFH das Aufteilungsverbot aufweicht. Der Argumentation der Vorinstanz, die mit Hinweis auf das gleichzeitig abgesicherte Todesfallrisiko den Abzug verwarf, hätte man realistisch gesehen auch durchaus folgen können.



#### 4. **Finanzämter sollen sich kulant zeigen**

##### **Hintergrund**

Steuernachzahlungen des letzten Jahres sowie laufende Steuervorauszahlungen richten sich nach den deutlich besseren Ergebnissen selbstständiger Steuerpflichtiger aus Veranlagungszeiträumen, die vor dem vollen Eintritt der Wirtschaftskrise lagen. Kleinunternehmen und Selbstständige hatten sich darüber beschwert, dass sie trotz Umsatzeinbrüchen Vorauszahlungen an die Finanzämter zahlen müssten, die sich an diesen wesentlich besseren Zahlen orientieren würden.

##### **Maßnahme**

In einem Brief an die Finanzminister der einzelnen Länder hat der Bundesfinanzminister dafür geworben, dass sich die Finanzämter während der derzeitigen Krise kulanter gegenüber Unternehmen und Selbstständigen zeigen. Insbesondere sollten die Finanzämter bei Anträgen auf Stundung, Erlass, Vollstreckungsaufschub oder Anpassung der Vorauszahlungen ihren Ermessensspielraum möglichst weitgehend zugunsten der Steuerpflichtigen ausschöpfen und großzügig entscheiden. Der Bundesfinanzminister führte unter anderem aus, dass es ihm wichtig sei, auch die kleinen und mittleren Unternehmen in der Krise nicht alleine zu lassen. Gerade diese Unternehmen sollten zur Bewältigung der Krise mit allen zur Verfügung stehenden Instrumenten unterstützt werden.

##### **Konsequenz**

Im Einzelfall kann, soweit noch nicht geschehen, die Auffassung des Bundesfinanzministeriums zur Begründung von Anträgen auf Steuerstundung oder -erlass bzw. auf Herabsetzung laufender Steuervorauszahlungen herangezogen werden.



## Unternehmer und Freiberufler

### 1. Existenzgründer - Rechnungsstellung vor Vergabe der Steuernummer

#### **Einführung**

Unternehmer müssen auf ihren Ausgangsrechnungen ihre Steuer- bzw. alternativ ihre Umsatzsteueridentifikationsnummer angeben. Fehlt diese Angabe, kann der Kunde keine Vorsteuer aus der Rechnung ziehen. Wie sollen aber nun Existenzgründer abrechnen, denen noch keine Steuernummer zugeteilt wurde?

#### **Fall**

Ein Unternehmen wies in seinen Rechnungen als Steuernummer "75/180 Wv" aus. Dies war die Kennzeichnung, die das zuständige Finanzamt des Unternehmens in Schriftwechseln unter "SteuerNr./Az." verwendete. Eine Steuernummer war dem Unternehmen zu diesem Zeitpunkt noch nicht zugeteilt worden. Ansonsten erhielt die Rechnung alle erforderlichen Angaben. Dem Empfänger der Rechnung versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug, da klar erkennbar sei, dass die Angabe nicht die korrekte Steuernummer sein könne.

#### **Urteil**

Das Niedersächsische Finanzgericht widerspricht energisch der Auffassung des Finanzamts und lässt den Vorsteuerabzug zu. Zur Begründung weist das Finanzgericht darauf hin, dass das Finanzamt Kennzeichnungen als Steuernummer zu akzeptieren habe, wenn es diese selbst als solche verwende. Aus dem gleichen Grund ist für den Empfänger der Rechnung auch nicht erkennbar, dass es sich nicht um eine übliche Steuernummer handele.

#### **Konsequenz**

Grundsätzlich sollten Existenzgründer unverändert bemüht sein, möglichst kurzfristig eine Steuernummer im Sinne der Finanzverwaltung zu erhalten. Dies ermöglicht eine Rechnungsstellung, die Konflikte sowohl mit den Kunden als auch mit der Finanzverwaltung vermeidet. Besser ist allerdings noch die Verwendung der USt-ID-Nr., da diese von den Rechnungsempfängern nicht zum Versuch genutzt werden kann, an sensible Daten des Unternehmens zu gelangen. Existenzgründer haben zwar ein Recht auf eine schnelle unbürokratische Vergabe der Steuernummer, die Praxis sieht jedoch leider anders aus. Häufig verzögert die Finanzverwaltung die Vergabe der Steuernummer mit dem Argument, es müsse erst geprüft werden, ob tatsächlich ein Unternehmen existiert. In solchen Fällen sollten Existenzgründer nun unter Berufung auf das vorliegende Urteil auf die vorläufige Steuernummer zurückgreifen.

### 2. Rückforderung von Umsatzsteuer bei Organschaft

#### **Einführung**

Liegt zwischen zwei Unternehmen ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis vor, so werden der Organträger und die Organgesellschaft für Zwecke der Umsatzsteuer als ein Unternehmen behandelt. Wird die Organschaft erst im Nachhinein aufgedeckt, so müssen die Umsatzsteuerveranlagungen der beiden Unternehmen korrigiert werden.

#### **Fall**

Zwischen einem Einzelunternehmen (Organträger) und einer GmbH (Organgesellschaft) bestand eine umsatzsteuerliche Organschaft. Diese wurde im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgedeckt. Für die GmbH ergab sich ein Erstattungsanspruch in Höhe von ca. 272.000 EUR hinsichtlich der bis dahin an das Finanzamt abgeführten Umsatzsteuer, für das Einzelunternehmen eine entsprechende Nachzahlung. Das für die GmbH zuständige Finanzamt erstatte nun die Umsatzsteuer nicht an die GmbH, sondern an das Finanzamt des Einzelunternehmens. Dieser Umbuchung widersprach jedoch der Insolvenzverwalter der zwischenzeitlich insolventen GmbH. Die GmbH erhielt daraufhin die 272.000 EUR erstattet. Während das Finanzamt des Einzelunternehmens an der Verrechnung festhielt, forderte das Finanzamt der GmbH nun vom Einzelunternehmen die Erstattung der grundlos verrechneten Umsatzsteuer.

#### **Urteil**

Nach Auffassung des BFH stellt die Überweisung des Erstattungsbetrags durch das Finanzamt der GmbH an das Finanzamt des Einzelunternehmens keine Leistung des Finanzamts der GmbH an das Ein-



zelunternehmen dar. Entsprechend ergibt sich auch kein Rückforderungsanspruch des Finanzamts der GmbH gegenüber dem Einzelunternehmen.

#### **Konsequenz**

Das Urteil stellt lediglich die Unzulässigkeit der Rückforderung durch das Finanzamt der GmbH fest. Hierdurch ergibt sich, dass der Betrag von 272.000 EUR zweimal, der GmbH sowie dem Einzelunternehmen durch Verrechnung, statt einmal erstattet wurde. Der BFH lässt offen, ob das Finanzamt des Einzelunternehmens dies angesichts der bestandskräftigen Abrechnungsbescheide korrigieren kann.

### **3. Grundstücksvermietung der Gesellschafter an eigenen Filialbetrieb ist gewerbesteuerpflichtig**

#### **Einleitung**

GmbH-Gesellschafter, die ihr Grundstück an ihre Betriebs-GmbH vermieten, erzielen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte (Besitzunternehmen), sofern Betriebs- und Besitzunternehmen sachlich und personell miteinander verflochten sind.

#### **Sachverhalt**

Die Eheleute A. waren jeweils zur Hälfte an einer GbR beteiligt. Gleichzeitig hielten sie 99 % der Anteile an einer GmbH, die im Einzelhandel tätig war und an 10 verschiedenen Standorten Verkaufsfilialen in angemieteten Räumen mit einer Gesamtfläche von 1.931 qm unterhielt. Eine Filiale befand sich auf einem Grundstück, das der GbR gehörte und eine Verkaufsfläche von 175 qm hatte. Das Finanzamt sah das Grundstück der GbR als wesentliche Betriebsgrundlage i. S. d. Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung und damit die GbR als Besitzunternehmen an. In der Klage vor dem Finanzgericht machten die Eheleute A. geltend, dass auf die von ihnen vermieteten Filialräume weniger als 10 % der gesamten Nutzfläche der GmbH entfalle und ein solcher geringer Flächenanteil nicht dazu führen könne, die grundsätzlich privaten Vermietungseinkünfte in gewerbesteuerpflichtige Erträge umzuqualifizieren. Das Finanzgericht gab der Klage statt.

#### **Entscheidung**

Nach Ansicht des BFH waren die GbR und die GmbH sowohl personell als auch sachlich als Besitz- und Betriebsunternehmen miteinander verflochten. Nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung wird ein Besitzunternehmen begründet, wenn der Vermieter die das Grundstück nutzende Betriebsgesellschaft (GmbH) beherrscht und der überlassene Grundbesitz für den Betrieb der GmbH von wesentlicher Bedeutung ist. Der BFH sprach sich für die Wesentlichkeit des Gesellschaftergrundstücks aus, weil es funktional in das unternehmerische Konzept der GmbH (Filialunternehmen) eingebunden und auch die hierauf betriebene Filiale mit der Erwartung verbunden war, einen möglichst großen Kundenkreis zu gewinnen.

### **4. Ansparabschreibung nach § 7 g EStG a. F. im VZ 2007**

#### **Einleitung**

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) wurde die Ansparabschreibung zu einem Investitionsabzugsbetrag umgestaltet. Insbesondere wurde bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Gewinngrenze von 100.000 EUR eingeführt. Wegen des neu eingefügten Größenmerkmals für die Gewährung des Investitionsabzugsbetrags sind nunmehr viele Freiberufler von der Steuervergünstigung ausgeschlossen. Umstritten ist, ab wann die ungünstigere Neuregelung für Freiberufler, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, gilt: schon ab 2007 oder erst ab 2008.

#### **Sachverhalt**

Im Rahmen seiner Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG machte ein selbstständiger Rechtsanwalt für 2007 eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a. F. für die beabsichtigte Anschaffung eines Geschäfts-Pkw geltend. Das Finanzamt lehnte die Rücklagenbildung nach § 7g EStG ab, da diese im Kalenderjahr 2007 nicht mehr zulässig sei.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht Kassel hat der Klage des Rechtsanwalts gegen die Entscheidung des Finanzamts in vollem Umfang stattgegeben. Der Investitionsabzugsbetrag findet für Bilanzierende erstmals Anwendung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 17.8.2007 enden. Der Begriff des Wirtschaftsjahrs gilt nach § 4a



EStG jedoch nur für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Beim Gewinnermittlungszeitraum für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gilt die allgemeine Regelung des § 2 Abs. 7 EStG (Jahressteuerprinzip). Dies hat zur Folge, dass insoweit die spezielle Regelung in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG nicht greifen kann und dass vielmehr die Generalklausel des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG zur Anwendung kommt. Danach gilt das Gesetz erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008. Somit waren bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung im Streitfall für 2007 noch die Regelungen des alten § 7g EStG anzuwenden.

#### **Ausblick**

Es bleibt abzuwarten, ob vor dem BFH Revision eingelegt wird und wie der BFH dann entscheiden wird. Nach Auffassung des BMF findet § 7g EStG in der Fassung des UntStRefG 2008 für einen Vier-Drei-Rechner bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2007 Anwendung.

### **5. Verlängerung des Kurzarbeitergelds ist in Kraft**

#### **Kurzarbeitergeld**

Vor dem Hintergrund der anhaltenden Wirtschaftskrise hat die Bundesregierung beschlossen, den Bezugszeitraum von Kurzarbeitergeld auf 24 Monate zu verlängern, sofern der Anspruch auf Kurzarbeitergeld bis zum 31.12.2009 entsteht. Die Regelung tritt am 1.7.2009 in Kraft.

#### **Weitergehende Maßnahmen**

Parallel zur Verlängerung des Kurzarbeitergeldes sind folgende Maßnahmen mit Wirkung ab dem 1.7.2009 geplant, die aber noch der gesetzgeberischen Umsetzung bedürfen: Nach sechs Monaten Kurzarbeit sollen die Arbeitgeber auf Antrag vollständig von den Sozialversicherungsbeiträgen für die Kurzarbeitergeldstunden entlastet werden. Im Rahmen dieser Regelung sollen nach derzeitigen Planungen auch Zeiträume vor dem 1.7.2009 berücksichtigt werden. Auf Antrag des Arbeitgebers soll bei einer Unterbrechung der Kurzarbeit von drei Monaten und mehr innerhalb der Bezugsfrist keine neue Anzeige des Arbeitsausfalls bei der Agentur für Arbeit erforderlich sein. Auch übernommene Auszubildende und befristet Beschäftigte sollen in Kurzarbeit gehen können, wenn sie in einem Betriebsteil arbeiten, für den Kurzarbeit beantragt wurde. Sämtliche der vorstehenden Änderungen sollen zunächst bis zum 31.12.2010 befristet sein.

### **6. Ausweitung der Istbesteuerung**

#### **Einführung**

Die Bundesregierung plant den Forderungen des Handwerks nachzukommen und den Anwendungsbereich der Istbesteuerung auszudehnen.

#### **Aktuelle Rechtslage**

Die Istbesteuerung unterwirft Umsätze im Gegensatz zur Sollbesteuerung erst der Umsatzsteuer, wenn die Kunden zahlen. Der Vorsteuerabzug ist hingegen möglich, wenn die Leistung erbracht wurde und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, unabhängig von deren Bezahlung. Bisher können Freiberufler (unbegrenzt) und Gewerbetreibende mit einem Umsatz bis zu 250.000 EUR die Istbesteuerung nutzen. In den neuen Bundesländern beträgt die Umsatzgrenze sogar 500.000 EUR, allerdings begrenzt bis zum 31.12.2009.

#### **Geplante Änderung**

Die bisher nur für Ostdeutschland gültige Umsatzgrenze soll nun ab dem 1.7.2009 für ganz Deutschland gelten, begrenzt bis Ende 2011.

#### **Konsequenz**

Wird die geplante Änderung umgesetzt, so könnten nach Schätzungen des Zentralverbandes des deutschen Handwerks alleine 2/3 aller Handwerksbetriebe von der Istbesteuerung profitieren. Dass sich die Regelung lohnt, zeigt die Schätzung des BMF, das allein für das Jahr 2010 mit 1,9 Mrd. EUR Mindereinnahmen aufgrund der Regelung rechnet. Die betroffenen Unternehmen sollten prüfen, ob sich ein Wechsel zur Istbesteuerung lohnt und diesen ggf. frühzeitig umsetzen. Die Vorteile liegen auf der Hand: Bei ausstehenden Forderungen muss die Umsatzsteuer nicht mehr vorfinanziert werden, die Liquidität wird hierdurch gestärkt. Ferner entfallen Diskussionen mit der Finanzverwaltung, ob die Um-



sätze zum richtigen Zeitpunkt deklariert wurden. Bei der Sollbesteuerung ist dies z. B. im Baugewerbe regelmäßig der Zeitpunkt der Abnahme und nicht der Rechnungsstellung, bei der Istbesteuerung hingegen der Zeitpunkt des Geldeingangs. Ebenso entfällt hinsichtlich der Umsatzsteuer die Diskussion mit Betriebsprüfern, ob Forderungen zu Recht ausgebucht wurden, da dies im Rahmen der Istbesteuerung unerheblich ist. Allerdings müssen die Unternehmen, die sich zu einem Wechsel entscheiden, berücksichtigen, dass nach der derzeitigen Planung die Regelung nur für 2 ½ Jahre gilt.

## 7. Steuerbarkeit einer Grundstücksübertragung bei Umwandlungsvorgängen

### **Kernaussage**

Die Steuerbarkeit eines Grundstücksübergangs bei Umwandlungsvorgängen verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber ist befugt, auch umwandlungsbedingte Rechtsträgerwechsel der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Dies ist in der Rechtsprechung des BFH hinlänglich geklärt.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine AG. Ein rechtsfähiger wirtschaftlicher Verein übertrug ihr im Wege der Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG) den wesentlichen Teil des Vermögens des bisher von ihm unterhaltenen Bankbetriebs einschließlich des Grundbesitzes als Gesamtheit gegen Gewährung von Aktien der Klägerin. Das beklagte Finanzamt war der Ansicht, dass der Übergang der Grundstücke auf die Klägerin Grunderwerbsteuerpflichtig sei. Einspruch und Klage dagegen sowie die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision blieben erfolglos.

### **Entscheidung**

Anlässlich der ausgliedernden Umwandlung eines wirtschaftlichen Vereins auf eine AG wird hinsichtlich der übertragenen Grundstücke der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG erfüllt. Die den zivilrechtlichen Vorgaben entsprechende unterschiedliche Grunderwerbsteuerliche Behandlung eines bloßen Formwechsels einerseits und der mit einem Rechtsträgerwechsel verbundenen Umwandlungsvorgänge wie etwa eine Ausgliederung andererseits verstößt nicht gegen den grundrechtlich verankerten Gleichheitssatz. Zivilrechtlich geht der ausgegliederte Teil des Vermögens einschließlich der Verbindlichkeiten mit der Eintragung der Spaltung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers als Gesamtheit auf den Übernehmenden über. Dadurch wird ein Rechtsträgerwechsel bewirkt. Hingegen wahrt eine formwechselnde Umwandlung die Identität des Rechtsträgers, sodass mangels eines Wechsels kein steuerbarer Erwerbsvorgang vorliegt.

### **Konsequenz**

Die unterschiedliche Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung von zu einem Rechtsträgerwechsel führenden Umwandlungsvorgängen einerseits und des bloßen Formwechsels andererseits ist mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes vereinbar.

## 8. Errichtung von Gebäuden als gewerbliche Tätigkeit

### **Kernproblem**

Das Vorliegen gewerblicher Einkünfte setzt gemäß § 15 Abs. 2 EStG unter anderem eine nachhaltige Betätigung voraus, die unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgeübt wird. Die Frage der Nachhaltigkeit und Teilnahme am Marktgeschehen war Gegenstand einer jüngeren BFH-Entscheidung.

### **Sachverhalt**

Die A-GbR (Klägerin) errichtete auf einem erworbenen Grundstück einen Gebäudekomplex, den sie als Fachhandwerkszentrum vermietete. Auf entsprechende Anregung hin gründeten einige Gesellschafter der A-GbR in 2005 die B-GbR, die an anderem Ort ebenfalls ein Fachhandwerkszentrum betreiben sollte. Es wurde vereinbart, dass die A-GbR den Gebäudekomplex auf einem der B-GbR gehörenden Grundstück errichtet und nach Fertigstellung an die B-GbR zu einem festen Kaufpreis veräußert. Mit der Errichtung des Gebäudes beauftragte die A-GbR ihrerseits die C-GbR. Hierzu wurde ein entsprechender Werkvertrag zwischen der A-GbR und der C-GbR geschlossen. Die A-GbR stellte keine Arbeitnehmer ein und erwarb auch keine Baumaterialien. Das Finanzamt sah in der Errichtung des Ge-



bäudes für die B-GbR eine gewerbliche Tätigkeit der Klägerin, da sich die A-GbR insbesondere nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe.

### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Finanzamts. Den für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit notwendigen Tatbestand der "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" sah der BFH als erfüllt an. Das Teilhaben am wirtschaftlichen Verkehr erfordere nicht unbedingt Geschäftsbeziehungen mit mehreren, gar ständig wechselnden Kunden. Ausschlaggebend sei vielmehr, dass die Tätigkeit dem Bild einer unternehmerischen Marktteilhabe entspricht, was vorliegend dadurch zum Ausdruck komme, dass der Werkvertrag zwischen der Klägerin und der B-GbR den Verträgen entspreche, wie sie von Bauunternehmern und damit Gewerbetreibenden abgeschlossen werden. Auch sah der BFH die Tätigkeit der A-GbR – trotz fehlender Wiederholungsabsicht – als nachhaltig an, da die Errichtung des aufwendigen Gebäudes eine Vielzahl unterschiedlicher Einzeltätigkeiten erfordere, die in ihrer Gesamtheit als nachhaltig einzustufen seien. Dabei sind die Leistungen der beauftragten C-GbR der Klägerin zuzurechnen, denn es dürfe keinen Unterschied machen, ob die A-GbR die Leistungen selbst erbringt oder sie von einem Beauftragten erbringen lässt.

### **Konsequenz**

Die Argumentation des BFH zur Frage, ob eine Tätigkeit nachhaltig ist und sich unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vollzieht, ist nicht neu. Sie folgt insoweit den vorangegangenen Urteilsbegründungen zum gewerblichen Grundstückshandel.



## GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

### 1. Auflösung eines Konzerns

#### **Kernfrage/Rechtslage**

Das Aktienrecht sieht für den Fall, dass ein sog. Beherrschungsvertrag, mit dem die Muttergesellschaft sämtliche Gewinne der Tochtergesellschaft vereinnahmt und Verluste der Tochtergesellschaft übernimmt, beendet wird, ein Konzern also aufgelöst wird, zugunsten der Gläubiger der Tochtergesellschaft vor, dass die Muttergesellschaft Sicherheiten für die Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft leisten muss. Solche Gläubiger der Tochtergesellschaft können auch ehemalige Arbeitnehmer sein, die einen Pensionsanspruch gegen die Tochtergesellschaft haben. Denn der Pensionsanspruch ist mit einem gesetzlich verankerten regelmäßigen Anpassungsanspruch verbunden. Das Bundesarbeitsgericht hatte nunmehr darüber zu entscheiden, ob die Pensionsempfänger von der Muttergesellschaft bei Auflösung des Konzerns Sicherheitsleistung für die gesetzlich vorgeschriebenen Pensionsanpassungen verlangen können.

#### **Entscheidung**

Nach der Auflösung des Konzerns hatten die Pensionsberechtigten der Tochtergesellschaft gegen die Muttergesellschaft geklagt und verlangt, dass diese Sicherheitsleistung für künftige Rentenanpassungen leisten sollte. Das Bundesarbeitsgericht wies die Klage ab. Zwar seien die Pensionsempfänger Gläubiger der Tochtergesellschaft, allerdings fehle es ihnen an einem Sicherungsinteresse. Führen die gesellschaftsrechtlichen Veränderungen dazu, dass die Tochtergesellschaft nicht mehr die für eine Rentenanpassung erforderliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit besitze, kommt ein Schadensersatzanspruch gegen die Muttergesellschaft in Betracht, sodass die Pensionsempfänger ausreichend abgesichert seien.

#### **Konsequenz**

Die Entscheidung ist aus Unternehmenssicht zu begrüßen, weil sie die Auflösung eines Konzerns wirtschaftlicher gestalten lässt. Nichtsdestotrotz wird man bei der Muttergesellschaft etwaige Schadensersatzansprüche im Auge behalten müssen bzw. die Tochtergesellschaft bei Auflösung des Konzerns wirtschaftlich ausreichend ausstatten müssen.

### 2. Kein Übergang des Geschäftswerts ohne vertragliche Regelung

#### **Kernproblem**

Häufig kommt es vor, dass ein Unternehmen zunächst als Einzelunternehmen bzw. – bei mehreren beteiligten Personen – als Personengesellschaft (GbR, oHG) geführt wird. Wächst das Unternehmen, werden u. U. die Haftungsrisiken für die Unternehmer zu groß. Auch ein professioneller Marktauftritt oder die Möglichkeit zur Einbindung von Nicht-Gesellschaftern in das Management können dafür sprechen, in die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (regelmäßig GmbH) zu wechseln. Ein solcher Schritt muss allerdings gut überlegt und vorbereitet sein, sonst drohen unangenehme Steuerfolgen.

#### **Sachverhalt**

Ein Einzelunternehmer betrieb zunächst einen Gewerbebetrieb für Entsorgung und Containerverkehr. Später gründete der Unternehmer zusammen mit seiner Ehefrau (Beteiligung jeweils 50 %) in bar eine GmbH. Die GmbH führte den Entsorgungsbetrieb fort, ohne dass hierüber mit dem Einzelunternehmer vertragliche Regelungen getroffen wurden. Das Anlage- und Umlaufvermögen wurde nicht auf die GmbH übertragen, aber von dieser verwertet und genutzt. Die Immobilie wurde an die GmbH vermietet. In dem Rechtsstreit ging es u. a. um die Frage, ob der Geschäftswert des Einzelunternehmens im Wege der verdeckten Einlage auf die GmbH übertragen worden ist.

#### **Entscheidung**

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil den Übergang des Geschäftswerts verneint. Ein solcher Übergang liege vor, wenn die geschäftswertbildenden Faktoren (z. B. Kundenstamm, Mitarbeiter, Organisation etc.) zum Buchwert oder zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis an die GmbH verkauft werden. Dies setze aber voraus, dass diese Faktoren endgültig übergehen und auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft genutzt werden können. Da es im vorliegenden Fall an einer vertraglichen Grundlage fehlte, habe die GmbH keine gesicherte und endgültige Rechtsposition erhal-



ten. Die rein faktische Verlagerung der Gewinnchancen auf die GmbH führe nicht zum Übergang des Geschäftswerts.

#### **Konsequenz**

Bei einem "schleichenden Betriebsübergang" von einem Einzelunternehmen auf eine GmbH droht der Übergang des Geschäftswerts und damit die Versteuerung der stillen Reserven. Dass der BFH im vorliegenden Fall einen Übergang allein aufgrund fehlender vertraglicher Regelungen verneint hat, überrascht – zumal im internationalen Kontext derartige "Funktionsverlagerungen" zwischenzeitlich sogar gesetzlich geregelt sind und zur Gewinnrealisierung führen. Echte Rechtssicherheit lässt sich aus dem Urteil aber wohl nicht ableiten. Wer den Übergang aus dem Einzelunternehmen in eine GmbH plant, sollte den steuerlich sicheren Weg der Einbringung nach dem Umwandlungssteuergesetz (zivilrechtlich durch Sachgründung oder Sacheinlage) wählen. Nur so kann eine Buchwertfortführung ohne Aufdeckung stiller Reserven sichergestellt werden.

### **3. Kapitalersetzende Gesellschafterdarlehen nach dem MoMiG**

#### **Kernproblem**

Die Rechtsprechungsregeln zum kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen entsprechend §§ 30, 31 GmbHG finden auch nach dem Inkrafttreten des MoMiG dann weiterhin Anwendung, wenn sowohl die Gewährung als auch die Rückzahlung des kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens vor dem 1.1.2008 erfolgten.

#### **Sachverhalt**

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin war 1991 zur Grundstücksräumung verurteilt worden. Das Urteil war für die seinerzeit klagende GmbH gegen Sicherheitsleistung von 420.000 DM vorläufig vollstreckbar. Nachdem die Klage in höherer Instanz abgewiesen wurde, wurde zugunsten der Klägerin ein Kostenerstattungsanspruch von rd. 160.000 EUR festgesetzt, der wegen Insolvenz der GmbH nicht durchsetzbar war. Die Klägerin nahm daraufhin die Bank aus einer zuvor gegebenen Prozessbürgschaft in Anspruch, die aber allein Avalkosten von 23.400 EUR deckte, die zulasten der Klägerin aus der gestellten Sicherheit angefallen waren. Die beklagte Gesellschafterin hatte 1992 der Bank einen Betrag von 420.000 DM zur Sicherung von deren Ansprüchen gegen die GmbH verpfändet. Davon gab die Bank später 320.000 DM frei, wofür die Beklagte eine selbstschuldnerische Bürgschaft stellte. 1997 gab die Bank den Restbetrag frei und entließ die Beklagte aus der Bürgschaft, nachdem diese an sie den von der Bank an die Klägerin zur Erstattung der Avalkosten geleisteten Betrag gezahlt hatte. 2006 trat der Insolvenzverwalter seinen Anspruch gegen die Beklagte aus kapitalersetzendem Darlehen (§§ 30, 31 GmbHG) an die Klägerin ab. Diese macht geltend, die GmbH sei kreditunwürdig gewesen, sodass die Sicherheitenbestellung eigenkapitalersetzend gewesen sei. Die Klage war in allen Instanzen erfolglos.

#### **Entscheidung**

Die Anspruchsvoraussetzungen lagen nicht vor. Generell wird ein Sachverhalt auch nach dem Inkrafttreten des MoMiG weiterhin von den Rechtsprechungsregelungen analog §§ 30, 31 GmbHG a. F. erfasst, wenn die Rückzahlung eines kapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens oder einer vergleichbaren Leistung vor dem 1.11.2008 erfolgte. Dies deshalb, weil das MoMiG hinsichtlich des zeitlichen Anwendungsbereichs des neuen § 30 Abs. 1 Satz 3 GmbHG keine Übergangsvorschrift enthält. Allerdings reicht für einen Erstattungsanspruch allein die Hingabe einer Sicherheit noch nicht aus, es muss stets ein Rückfluss aus dem GmbH-Vermögen an den die Sicherheit gewährenden Dritten erfolgen. Dies war hier nicht der Fall.

#### **Konsequenz**

Allein der Umstand, dass die GmbH im Verlauf des Rechtsstreits in Insolvenz ging, führt – weil die gestellten Sicherheiten wieder freigegeben wurden – noch nicht zu einer Haftung der Beklagten nach den Regeln des Eigenkapitalersatzrechts.



#### 4. vGA-Korrektur bei GmbH ist auch beim Gesellschafter zu korrigieren

##### **Kernproblem**

Ein häufiger Streitpunkt in der Betriebsprüfung einer GmbH sind verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Diese führen nicht nur zu einer Nicht-Abziehbarkeit der betroffenen Aufwendungen bei der GmbH, sondern lösen auch eine zusätzliche Versteuerung bzw. eine Umqualifizierung der Einkünfte beim begünstigten Gesellschafter aus. Beide Ebenen (Gesellschaft und Gesellschafter) hängen eng miteinander zusammen, sind aber verfahrensrechtlich nur teilweise verknüpft.

##### **Sachverhalt**

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei einer Gaststätten-GmbH stellte der Prüfer eine vGA fest, da die GmbH offensichtlich ihre Einnahmen unvollständig verbucht und erklärt hatte. In gleicher Höhe rechnete das Finanzamt daraufhin dem Gesellschafter Einnahmen aus Kapitalvermögen zu. Die GmbH wurde anschließend insolvent. Das Finanzamt meldete die Steuerforderung gegen die GmbH aufgrund der vGA zunächst in voller Höhe zur Tabelle an. Später verständigte sich das Finanzamt mit dem Insolvenzverwalter auf eine Reduzierung der vGA und damit der Insolvenzforderung. Der Gesellschafter beantragte daraufhin eine entsprechende Minderung der ihm zugerechneten vGA und eine Reduzierung seiner Einkommensteuer.

##### **Entscheidung**

Der BFH gewährte dem Gesellschafter zumindest einstweiligen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung), weil er Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Einkommensteuer-Nachzahlung in voller Höhe hegt. Zwar bestehe keine strenge Bindungswirkung der Körperschaftsteuer-Festsetzung bei der GmbH für die Einkommensteuer des Gesellschafters. Jedoch habe der Gesetzgeber durch diverse Änderungen im Jahr 2007 auf eine korrespondierende Besteuerung einer vGA bei Gesellschaft und Gesellschafter hinwirken wollen. Dass das Finanzamt die Körperschaftsteuerbescheide nicht formal geändert oder aufgehoben, sondern lediglich die angemeldete Forderung korrigiert habe, ändere an dieser Beurteilung nichts.

##### **Konsequenz**

Die im Jahr 2007 eingeführten Vorschriften zum Gleichlauf der vGA-Auswirkungen bei der Gesellschaft und dem begünstigten Gesellschafter tragen zu einer deutlichen Vereinfachung bei und verhindern ungerechtfertigte Doppelbesteuerungen weitgehend. Daher ist es zu begrüßen, dass auch die Rechtsprechung offensichtlich den Grundgedanken dieser Gesetzesänderung mitträgt und konsequent anwendet.