

Problemfelder der steuerlichen Beratung

**Exklusive  
Leseprobe**  
Redaktionsstand: Oktober 2009

**Strahl**

# **Ertragsteuern**

**Problemanalysen Problemlösungen  
Gestaltungen**



Zitierweise:

Autor in Strahl, Problemfelder Ertragsteuern, Titel des Problemfeldes, Rz. ...

**Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek**

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet unter <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Titelblatt zum Grundwerk

1. Auflage 2009 · Grundwerk: ISBN 978-3-08-**172200-9**

Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, 2009 · Alle Rechte vorbehalten

Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn

Druck und Verarbeitung: Bonner Universitäts-Buchdruckerei (bub)

---

## Vorwort

Die steuerliche Beratungspraxis bringt es mit sich, dass häufig Antworten nicht nur zu punktuellen Problemen, sondern Gestaltungsansätze zu Problemerkisen gesucht werden. Um Gestaltungsansätze aufzeigen zu können, ist indes zuvörderst vonnöten, das entsprechende Problemfeld analytisch zu durchdringen. Die Sichtung von Kommentaren zu Einzelsteuergesetzen gibt eine wichtige Hilfestellung, vermag aber zumal in Anbetracht der zunehmenden Komplexität des Steuerrechtes häufig nicht erschöpfend weiterzuhelfen.

An dieser Stelle setzt der vorliegende „Problemfeld-Kommentar“ an, der dem steuerlichen Berater ein Werkzeug an die Hand gibt, welches es ihm gestattet, sich schwierige Problemzusammenhänge zu erschließen, Gestaltungsansätze zu finden und diese in der Beratungspraxis umzusetzen. Gemäß diesen Zielsetzungen sind die im Werk behandelten und in ABC-Form enthaltenen Problemfelder gleichermaßen wie folgt strukturiert:

- Im Abschnitt „A. Problemanalyse“ wird der jeweilige Problemerkis dargestellt und erläutert. Es werden sich in der Praxis häufig ergebende steuerliche Fallstricke sowie Gestaltungsklappen aufgezeigt. Dieser Abschnitt ist in sich nach einzelnen Problemerkisen gegliedert, so dass ein schnelles Auffinden des jeweils interessierenden Bezugskreises, durch seine Einbettung in die Gesamtproblematik aber auch eine Sensibilisierung für sich etwaig stellende weitere Fragestellungen ermöglicht wird.
- Der Abschnitt „B. Problemlösungen“ gibt sodann Hinweise zur Gestaltungs- und Abwehrberatung mit Bezug auf die herausgearbeiteten Fragestellungen des jeweiligen Problemfeldes. Auch hier gestattet eine tiefer gehende Untergliederung ein schnelles Auffinden jenes Themenbereichs, der im Einzelfall im Mittelpunkt des beraterrischen Interesses steht.
- Der die Behandlung des jeweiligen Problemfeldes abschließende Abschnitt „C. Know-how“ soll sodann dem Berater die praktische Umsetzung seiner Beratungsaufgaben und deren Lösung im jeweiligen Problemerkis erleichtern. Je nach Art der Problemstruktur umschließt dieser Abschnitt etwa Vorschläge für vertragliche Formulierungen, ein ABC der Einzelprobleme und Lösungsansätze, zusammenfassende Übersichten oder Checklisten.

Die Arbeit mit dem „Problemfeld-Kommentar“ wird zusätzlich durch ein umfassendes und kumuliertes Stichwortregister erleichtert, welches auch – neben Verweisen in den Ausführungen zu den einzelnen Problemfeldern – im Einzelfall bestehende Verklammerungen derselben schneller auffinden hilft.

Ein Werk, welches die vorstehend aufgezeigten Ansätze verfolgt, wäre aus einer Feder stammend keinesfalls zu realisieren gewesen. Deswegen gilt mein besonderer Dank den zahlreichen exponierten Vertretern ihres Faches, welche sich nicht nur zur Mitarbeit bereit fanden, sondern es auch auf sich nahmen, ihre Ausführungen in das für die Zwecke der Vereinfachung der Nutzung vorgegebene Schema einfließen zu lassen. Die Bearbeitung der einzelnen Themen gestaltete sich dadurch für die Autoren als noch stärker jenes knappe Gut beanspruchend, welches ohnehin in zu geringem Maße vorhanden ist: Zeit.

Ein Werk dieser Art hätte aber auch nicht ohne das intensive Mitwirken des Verlages gelingen können, und zwar sowohl hinsichtlich der viele Jahre zurückliegenden Produktidee wie auch ihrer iterativen Umsetzung in Gestalt der Ausreifung zu einem Konzept, der Autoreneinwerbung sowie der umsichtigen und äußerst präzisen Betreuung der Autoren und ihrer Elaborate. Gedankt sei an dieser Stelle Herrn Hans Josef Metz, Herrn Ralf Duda sowie insbesondere Herrn Gunnar Franke und ihren Mitarbeitern.

# Vorwort

---

Selbstredend bestehen – ebenso wie Einzelkommentierungen – auch die „Kommentierungen“ von Problemfeldern nicht statisch. Wohl mögen die Fragen dieselben bleiben, doch werden sich die Antworten – dazu bedarf es keiner Pythia – ändern; denn Impulse aus Gesetzgebung, Finanzverwaltung und Rechtsprechung wird es auch fürderhin in mehr als zureichendem Maße geben.

Aus diesem Grunde wird das Werk durch Ergänzungslieferungen leben, welche die Aktualisierung der Ausführungen zu den im Grundwerk enthaltenen Problemfeldern, aber auch die notwendig werdende Hinzunahme weiterer Problemfelder umschließen wird. Nicht nur im Hinblick darauf sind Anregungen und Verbesserungsvorschläge aus dem Nutzerkreis jederzeit willkommen.

Köln, im September 2009

Dr. Martin Strahl

## Autorenverzeichnis

**Dr. Peter Bauschatz M.B.L. – HSG**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht  
McDermott Will & Emery Rechtsan-  
wälte Steuerberater LLP, München

**Achim Bergemann**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Partner  
RP RICHTER & PARTNER, München

**Daniel Blöchle**

Dipl.-Betriebswirt (FH), Steuerberater,  
Partner bei Deloitte & Touche GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
Nürnberg

**Dieter Carlé**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Thomas Carlé M.B.L. – HSG**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Dr. Ralf Demuth**

Dipl.-Finanzwirt, Rechtsanwalt,  
Fachanwalt für Steuerrecht,  
Steuerberater  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Harald Diebel**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater  
Partner bei Ernst & Young GmbH  
Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprü-  
fungsgesellschaft, Stuttgart

**Dr. Axel van Dreveltdt, LL.M. (Bucks)**

Rechtsanwalt  
Strunk Kolaschnik Partnerschaft,  
Hamburg

**Diana Durst**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Steuerrecht  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Hans Dieter Eich**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Bernd Früchtl**

Rechtsanwalt  
P + P Pöllath + Partners, München

**Dr. Claas Fuhrmann, LL.M.**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht, Steuerberater  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Christian Gradel, LL.M.**

Rechtsanwalt  
Copex International GmbH, München

**Maren Gräfe, LL.M.**

Rechtsanwältin  
Flick Gocke Schaumburg, Berlin

**Alexander Groß**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater  
Manager bei Ernst & Young GmbH  
Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprü-  
fungsgesellschaft, Freiburg

**Dr. Oliver Habighorst**

Rechtsanwalt, Notar, Fachanwalt für  
Steuerrecht, Partner bei White & Case  
LLP, Frankfurt am Main

**Dr. Stephen A. Hecht, LL.M.**

Dipl.-Kaufmann, Dipl.-Volkswirt,  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
Fachberater für Internationales  
Steuerrecht  
Lehrbeauftragter der Universität  
Osnabrück  
Dozent der Bundesfinanzakademie  
PricewaterhouseCoopers Legal AG,  
Hamburg

**Ulrike Helms**

Rechtsanwältin  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Matthias Hofacker**

Dipl.-Finanzwirt (FH), Master of  
International Taxation,  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Strunk Kolaschnik Partnerschaft,  
Hamburg

**Dr. Ulrike Höreth**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Steuerrecht  
Stuttgart

**Benjamin Karten**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater  
Strunk Kolaschnik Partnerschaft,  
Hamburg

**Klaus Korn**

Steuerberater  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Benno Lange**

Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater,  
Fachberater für Internationales  
Steuerrecht  
DHPG Dr. Harzem & Partner KG,  
Gummersbach

**Prof. Dr. Ursula Ley**

Steuerberaterin, Wirtschaftsprüferin  
Ebner Stolz Mönning Bachem  
Partnerschaft, Köln  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,  
Rechtsanwälte

**Dr. Martin Lohr**

Notar, Neuss

**Dr. Claudia Neitz**

Rechtsanwältin  
Flick Gocke Schaumburg Rechtsan-  
wälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater,  
Bonn

**Dr. Ralph Obser, LL.M. (London)**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
honert + partner rechtsanwälte wirt-  
schaftsprüfer steuerberater, München

**Prof. Dr. Hans Ott**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater,  
vereidigter Buchprüfer  
KOM Ott & Partner Steuerberater,  
Köln

**Armin Prokscha**

Syndikusanwalt  
RWB PrivateCapital Emissionshaus  
AG, Oberhaching

**Dr. Felix Reiche**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Esche Schümann Commichau,  
Hamburg

**Dr. Georg Roderburg**

Rechtsanwalt, Steuerberater  
Freshfields Bruckhaus Deringer LL.P.,  
Köln

**Thomas Rohler**

Dipl.-Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater, Partner  
DHPG Dr. Harzem & Partner KG, Ber-  
gisch-Gladbach

**Andreas Schaflitzl**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Partner  
Tax  
Linklaters LLP, München

**Prof. Dr. Joachim Schiffers**

Dipl.-Kaufmann, Wirtschaftsprüfer,  
Steuerberater  
Honorar-Prof. an der RWTH Aachen

**Silvia Sparfeld, M.A.**

Rechtsanwältin, Steuerberaterin,  
Fachanwältin für Steuerrecht  
Nörr Stiefenhofer Lutz Partnerschaft,  
München

**Rudolf Stahl**

Rechtsanwalt, Fachanwalt für  
Steuerrecht  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Dr. Martin Strahl**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Prof. Dr. Günther Strunk**

Dipl.-Kaufmann, Steuerberater  
Strunk Kolaschnik Partnerschaft,  
Hamburg

**Dr. Michael Szczesny**

Rechtsanwalt  
Konrad Rechtsanwälte Partnerschafts-  
gesellschaft, Bad Mergentheim

**Susanne Thonemann, LL.M.**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für  
Steuerrecht  
Söffing & Partner Rechtsanwälte,  
Steuerberater, Düsseldorf

**Elmar Urbach**

Dipl.-Finanzwirt (FH), Rechtsanwalt  
CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL  
Partnerschaft, Köln

**Dr. Annekatrin Veit**

Rechtsanwältin, Steuerberaterin  
München

**Dr. Eckhard Wälzholz**

Notar  
Malzer Wälzholz Notare, Füssen

**Dr. Hans Robert Weggenmann**

Diplom-Kaufmann, Steuerberater,  
Rödl & Partner – Rödl Rechtsanwaltsge-  
sellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
mbH, Nürnberg

**Dr. Mike Wienbracke, LL.M.  
(Edinburgh)**

Rechtsanwalt  
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

**Niels Worgulla**

Rechtsanwalt  
Söffing & Partner Rechtsanwälte,  
Steuerberater, Düsseldorf

## **ABC der Problemfelder**

**Abgeltungsteuer**  
**Anwachsung**  
**Arbeitnehmerentsendung**  
**Ausgliederung**  
**Ausländische Betriebsstätten**  
**Ausländisches Grundvermögen**  
**Ausländisches Kapitalvermögen**  
**Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaften**  
**Beteiligung an Kapitalgesellschaften**  
**Betrieb gewerblicher Art**  
**Betriebliche Altersversorgung**  
**Betriebsaufspaltung**  
**Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe**  
**Betriebsverpachtung**  
**Einbringung in Kapitalgesellschaften**  
**Erbschaft und Erbauseinandersetzung**  
**Ergänzungsbilanzen**  
**Europarechtliche Einflüsse**  
**Finanzierung**  
**Formwechsel GmbH in GmbH & Co. KG**  
**Formwechsel in Europa und im EWR**  
**Fremdfinanzierte Immobilien- und Unternehmenskäufe**  
**Funktionsverlagerung**  
**Gemischte Aufwendungen**  
**Gesellschafterdarlehen bei der GmbH**  
**Gewerbesteueranrechnung**  
**Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen**  
**Gewerblicher Grundstückshandel**  
**GmbH-Gründung**  
**Grenzgänger**  
**Grenzüberschreitende Tätigkeiten**  
**Haushaltsnahe Dienstleistungen/Kinderbetreuungskosten**  
**Inbound-Investition**  
**Joint Venture**  
**Körperschaftsteuerguthaben und EK 02**  
**Leasing**  
**Limited**  
**Minijobs**  
**Nachträglicher Schuldzinsenabzug**  
**Nießbrauch und andere Nutzungsrechte**  
**Outbound-Investitionen**



**Pensionszusage**

**Private Altersvorsorge**

**Private Veräußerungsgeschäfte**

**Private Wertpapierveräußerungsgeschäfte**

**Rangrücktritt, Forderungsverzicht und Besserungsschein**

**Realteilung/Sachwertabfindung**

**Rechtsformwahl**

**Schmiergeld**

**Schuldzinsenabzug bei Gesellschafterleistungen**

**Schwester-Personengesellschaften**

**Sitzverlegung**

**Spaltung**

**Spenden und Sponsoring**

**Teilbetriebseigenschaft**

**Trennung/Ehescheidung**

**Verlustnutzung**

**Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen**

**Vermögensverwaltende Personengesellschaften**

**Verrechnungspreise**

**Verschmelzung**

**Vorweggenommene Erbfolge**

**Wirtschaftsjahr**

**Wohnsitzverlagerung ins Ausland**

# Betriebliche Altersversorgung

von Dr. Annekatrin Veit, RA/StB

## Inhalt

	Rz.
<b>A. Problemanalyse</b> .....	<b>1-5</b>
I. Steuerliche Konsequenzen aus der Erteilung von Versorgungszusagen beim Arbeitgeber .....	1-3
II. Steuerliche Konsequenzen aus dem Erhalt einer Versorgungszusage beim Arbeitnehmer .....	4
III. Steuerliche Konsequenzen der Übertragung einer Versorgungszusage .....	5
<b>B. Problemlösungen</b> .....	<b>6-73</b>
I. Steuerliche Konsequenzen aus der Erteilung von Versorgungszusagen beim Arbeitgeber .....	6-30
1. Direktzusage .....	6-20
a) Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz .....	7
b) Erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz .....	8
c) Höhe der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz .....	9
d) Zuführungen zur Pensionsrückstellung .....	10
e) Auflösung einer Pensionsrückstellung .....	11
f) Besonderheiten bei der Entgeltumwandlung .....	12-18
aa) Ansatz der Rückstellung – Voraussetzungen des § 6a EStG bei Entgeltumwandlung .....	13-15
(1) Steuerschädlicher Vorbehalt .....	13
(2) Erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung .....	14
(3) Keine Berücksichtigung bei Prüfung einer Überversorgung .....	15
bb) Bewertung .....	16-18
(1) Die Regelung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG .....	16-17
(2) Die Regelung des § 6a Abs. 3 Nr. 1 Satz 6 EStG .....	18
g) Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern .....	19-20
aa) Anerkennung der Pensionsrückstellung .....	19
bb) Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung .....	20
2. Unterstützungskasse .....	21
3. Direktversicherung .....	22-24
a) Keine Bilanzberührung .....	22-23
b) Betriebsausgabenabzug .....	24
4. Pensionskasse .....	25-27
5. Pensionsfonds .....	28-30
a) Betriebsausgabenabzug .....	28
b) Sonderfall des Betriebsausgabenabzugs bei Übertragung von Versorgungsverpflichtungen auf einen Pensionsfonds .....	29-30
II. Steuerliche Konsequenzen des Erhalts einer Versorgungszusage beim Arbeitnehmer .....	31-68
1. Direktzusage .....	32-33
a) Anwartschaftsphase .....	32
b) Versorgungsleistungen .....	33
2. Unterstützungskasse .....	34-35
a) Anwartschaftsphase .....	34
b) Versorgungsleistungen .....	35
3. Direktversicherung .....	36-50
a) Anwartschaftsphase .....	37-42
aa) Beiträge auf Grund von nach dem 31.12.2004 erteilten Versorgungszusagen (Neuzusagen) .....	38-39
bb) Beiträge auf Grund von vor dem 1.1.2005 erteilten Versorgungszusagen (Altzusagen) .....	40-42
b) Aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistete Beiträge (Vervielfältigungsregelung) .....	43

# Betriebliche Altersversorgung

## Inhalt/Schrifttum

	Rz.
c) Versorgungsleistungen .....	44-50
aa) Leistungen, die auf geförderten Beiträgen beruhen .....	45
bb) Leistungen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhen .....	46-47
(1) Leistungen aus vor dem 1.1.2005 erteilten Versorgungszusagen ...	46
(2) Leistungen aus nach dem 31.12.2004 erteilten Versorgungszusagen (Neuzusagen) .....	47
cc) Leistungen, die sowohl auf geförderten als auch auf nicht geförderten Beiträgen beruhen .....	48
dd) Überblick .....	49
ee) Pauschbeträge .....	50
4. Pensionskasse .....	51-58
a) Anwartschaftsphase .....	51-57
aa) Zuwendungen auf Grund von nach dem 31.12.2004 erteilten Versorgungszusagen (Neuzusagen) .....	52-56
(1) Kapitalgedeckte Pensionskasse .....	52
(2) Umlagefinanzierte Pensionskasse .....	53-56
bb) Zuwendungen auf Grund von vor dem 1.1.2005 erteilten Versorgungszusagen (Altzusagen) .....	57
b) Versorgungsleistungen .....	58
5. Pensionsfonds .....	59-61
a) Anwartschaftsphase .....	59-60
b) Versorgungsleistungen .....	61
6. Besonderheiten bei der Entgeltumwandlung .....	62-63
7. Steuerliche Förderung .....	64
8. Exkurs: Sozialversicherungsrechtliche Behandlung .....	65-68
a) Anwartschaftsphase .....	66-67
b) Versorgungsleistungen .....	68
III. Steuerliche Konsequenzen der Übertragung einer Versorgungszusage .....	69-73
1. Übertragung auf einen neuen Arbeitgeber .....	69-71
a) Auswirkungen bei den beteiligten Arbeitgebern .....	69
b) Auswirkungen beim Arbeitnehmer .....	70-71
2. Übertragung auf einen Lebensversicherer oder eine Pensionskasse im Fall der Liquidation .....	72
3. Übertragung auf einen Pensionsfonds .....	73
<b>C. Know-how .....</b>	<b>74-75</b>
I. Checkliste zur Wahl des Durchführungswegs aus steuerlicher Sicht .....	74
II. Berechnungsbeispiel: Steuervorteil betrieblicher Altersversorgung gegenüber privater Vorsorge .....	75

### Schrifttum

**Ahrend/Förster/Rößler**, Steuerrecht der betrieblichen Altersversorgung, (Loseblatt), Köln; **Bick/Strohner**, Grundzüge der betrieblichen Altersversorgung nach den Änderungen durch das Alters-einkünftegesetz, DStR 2005, 1033; **Birk/Wernsmann**, Die Besteuerung der Alterssicherung in ihren verschiedenen Formen, in Cramer/Förster/Ruland (Hrsg.), Handbuch zur Altersversorgung, Frankfurt 1998, 833; **Hallerbach**, Pensionszusagen für Gesellschafter-Geschäftsführer, NWB Fach 17, 2043 (Heft 21/2006); **Hirsch/Rhiel/Veit**, Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen für Pensionsverpflichtungen in Handels- und Steuerbilanz, StuB 2007, 333; **Horlemann**, Steuerliche Förderkonzepte und neue Durchführungswege in der betrieblichen und privaten Altersversorgung, Nordheim 2001; **Prost**, Neues zur GGF-Versorgung, BetrAV 2008, 142; **Rhiel/Veit**, Auswirkungen des geplanten Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) auf Pensionsverpflichtungen, DB 2008, 193 und 1509; **Rhiel/Veit**, Auswirkungen des BilMoG bei der Bilanzierung von Pensionsrückstellungen, PiR 2009, 167; **Wellisch/Näth**, Änderungen bei der betrieblichen Altersvorsorge durch das Alterseinkünftegesetz unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 17.11.2004, BB 2005, 18.

## A. Problemanalyse

### I. Steuerliche Konsequenzen aus der Erteilung von Versorgungszusagen beim Arbeitgeber

Für die betriebliche Altersversorgung stehen fünf Durchführungswege zur Verfügung: Direktzusagen sowie Zusagen über Unterstützungskassen, Direktversicherungen, Pensionskassen und Pensionsfonds. 1

Je nach Wahl des Durchführungswegs ergeben sich für den Arbeitgeber hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugs und der Bilanzberührung unterschiedliche Auswirkungen. Nur wer diese kennt, kann die Ausgestaltung der betrieblichen Altersversorgung optimal seinen betrieblichen Erfordernissen anpassen.

Die Versorgungszusage an eine Person, die mit dem zusagenden Unternehmen in gesellschaftsrechtlichen Beziehungen steht (z. B. beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH), muss besonders sorgfältig gestaltet werden. Andernfalls drohen die Nichtanerkennung der Pensionsrückstellung und die Annahme einer vGA.

Bei der **Direktzusage** verspricht der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer, diesem bzw. seinen Hinterbliebenen bei Eintritt eines Versorgungsfalles (Alter, Tod, Invalidität) Leistungen der betrieblichen Altersversorgung zu gewähren. An diesem Versorgungsverhältnis sind nur zwei Personen beteiligt: der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer. Zur Finanzierung der Versorgungszusage kann der Arbeitgeber eine Lebensversicherung auf das Leben des Arbeitnehmers abschließen, aus der der Arbeitgeber allein berechtigt und verpflichtet ist (sog. Rückdeckungsversicherung). 2

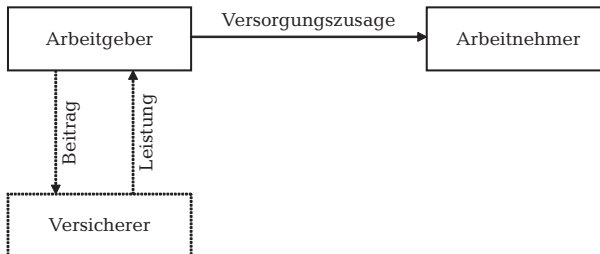


Abb. 1: Direktzusage

Zur Durchführung der betrieblichen Altersversorgung kann der Arbeitgeber aber auch einen externen Versorgungsträger (**Unterstützungskasse, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds**) einschalten. In diesem Fall sind drei Personen an dem Versorgungsverhältnis beteiligt: Der Arbeitgeber erbringt die zur Finanzierung der zugesagten Leistung erforderlichen Beiträge an den externen Versorgungsträger. Dieser zahlt die späteren Versorgungsleistungen an den Arbeitnehmer aus. Einen Rechtsanspruch gegen den Versorgungsträger darauf hat der Arbeitnehmer gegenüber der Direktversicherung, der Pensionskasse oder dem Pensionsfonds, nicht aber gegenüber der Unterstützungskasse. 3

Unterstützungskassen, Pensionskassen und Pensionsfonds werden im Betriebsrentengesetz als rechtsfähige Versorgungseinrichtungen definiert, die dem Arbeitnehmer oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren (Pensionskasse und Pensionsfonds) bzw. die auf ihre Leistungen **keinen** Rechtsanspruch gewähren (Unterstützungskasse). Direktversicherungen sind vom Arbeitgeber auf das Leben des Arbeitnehmers abgeschlossene Lebensversicherung, aus die der Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen hinsichtlich der Leistungen des Versicherers ganz oder teilweise bezugsberechtigt sind.

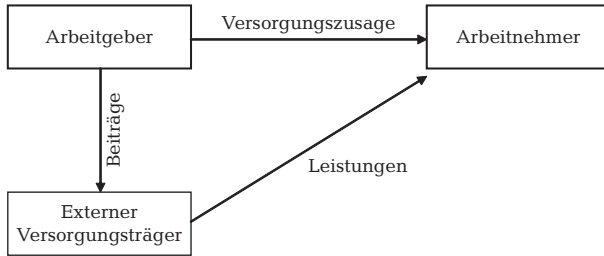


Abb. 2: Betriebliche Altersversorgung durch externen Versorgungsträger

## II. Steuerliche Konsequenzen aus dem Erhalt einer Versorgungszusage beim Arbeitnehmer

- 4 Die gesetzliche Rente wird zukünftig allein nicht ausreichen, um den Lebensstandard des Erwerbslebens im Alter fortzuführen.<sup>1)</sup> Insofern kommt der betrieblichen Altersversorgung für den Arbeitnehmer eine wichtige Ergänzungsfunktion zu. Der Arbeitnehmer kann vom Arbeitgeber die Durchführung betrieblicher Altersversorgung erzwingen: Das Betriebsrentengesetz gewährt dem Arbeitnehmer einen Anspruch auf Entgeltumwandlung (→ Rz. 62 f.).

In Abhängigkeit vom gewählten Durchführungsweg ergeben sich für den Arbeitnehmer unterschiedliche lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen.

## III. Steuerliche Konsequenzen der Übertragung einer Versorgungszusage

- 5 Bei der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses, bei der Liquidation eines Unternehmens oder im Rahmen der Auslagerung von Versorgungsverpflichtungen kann es zu einer Übertragung von Versorgungsverpflichtungen kommen. Bei den Übertragungsvorgängen sind nicht nur die rechtlichen Rahmenbedingungen des Betriebsrentengesetzes zu beachten, sondern auch die steuerlichen Folgewirkungen.

Die folgenden Übertragungsmöglichkeiten werden steuerlich gefördert:

- § 4 BetrAVG erlaubt die **Übertragung einer Versorgungsverpflichtung auf einen neuen Arbeitgeber** mit befreiender Wirkung. Hierbei besteht die Möglichkeit, dass
  - die Zusage vom neuen Arbeitgeber übernommen wird oder
  - der Wert der vom Arbeitnehmer erworbenen unverfallbaren Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung (Übertragungswert) auf den neuen Arbeitgeber übertragen wird und dieser eine wertgleiche Zusage erteilt.
- Im Fall einer **Liquidation** des Unternehmens kann die Versorgungsverpflichtung mit befreiender Wirkung auf einen Lebensversicherer bzw. eine Pensionskasse übertragen werden.
- Der Arbeitgeber kann Versorgungszusagen auch auf einen **Pensionsfonds** übertragen. Diese Übertragung ist ein Wechsel des Durchführungswegs und führt nicht zu einer rechtlichen Befreiung von der Versorgungsverpflichtung.

1) Bericht der Bundesregierung über die gesetzliche Rentenversicherung, insbesondere über die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben, der Nachhaltigkeitsrücklage sowie des jeweils erforderlichen Beitragssatzes in den künftigen 15 Kalenderjahren gem. § 154 SGB VI (Rentenversicherungsbericht 2008), 13.

## B. Problemlösungen

### I. Steuerliche Konsequenzen aus der Erteilung von Versorgungszusagen beim Arbeitgeber

#### 1. Direktzusage

Nach dem 31.12.1986 erteilte Direktzusagen (sog. Neuzusagen), die unmittelbare Pensionsverpflichtungen i. S. v. Art. 28 EGHGB darstellen, sind zwingend in der Handelsbilanz und damit bislang auch in der Steuerbilanz zu passivieren.<sup>1)</sup> **6**

**Beratungshinweis:** Durch das **BilMoG**<sup>2)</sup> wurde die Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 EStG eingeschränkt, soweit - wie hier in § 6a EStG - ein explizites steuerrechtliches Wahlrecht vorliegt. Damit dürfte für Neuzusagen in der Steuerbilanz nunmehr ein Passivierungswahlrecht bestehen.<sup>3)</sup> Es kann jedoch sein, dass die Finanzverwaltung weiterhin eine steuerrechtliche Passivierungspflicht für Neuzusagen bejaht.

Bei Zusagen, die vor dem 1.1.1987 erteilt wurden (sog. Altzusagen), besteht gem. Art. 28 Abs. 1 Satz 1 EGHGB ein Passivierungswahlrecht in der Handelsbilanz.<sup>4)</sup> Der Ansatz einer Altzusage in der Steuerbilanz ist daher nur dann zulässig, wenn sie auch in der Handelsbilanz passiviert wurde.<sup>5)</sup>

#### a) Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz

Voraussetzung für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz ist gem. § 6a EStG, dass **7**

- der Pensionsberechtigte einen Rechtsanspruch auf einmalige oder laufende Pensionsleistungen hat,

**Beispiel:**

Ein Rechtsanspruch kann sich beispielsweise aus einer individuellen vertraglichen Vereinbarung, einer Gesamtzusage, einer Betriebsvereinbarung oder einem Tarifvertrag ergeben (R 6a Abs. 2 EStR 2008).

- die Pensionszusage keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht und keinen Vorbehalt enthält, dass die Pensionsanswartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann,

**Beratungshinweis:** Unschädlich ist eine Abhängigkeit der Versorgungsleistungen von vor dem Bilanzstichtag bereits realisierten gewinnabhängigen Gehaltsteilen.<sup>6)</sup>

- oder ein solcher Vorbehalt sich nur auf Tatbestände erstreckt, bei deren Vorliegen nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen unter Beachtung billigen Ermessens eine

1) Der BFH folgt nicht der teilweise in der Literatur schon bisher vertretenen Auffassung, die auch für nach dem 31.12.1986 erteilte Pensionszusagen (sog. Neuzusagen) unbeschadet der handelsrechtlichen Passivierungspflicht ein steuerliches Passivierungswahlrecht annimmt, BFH v. 13.2.2008, I R 44/07, BStBl II 2008, 673.

2) Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) v.26.5.2009, BGBl. 2009, 1102 = BStBl I 2009, 650.

3) Rhiel/Veit, PiR 2009, 167 (170).

4) Zu weiteren Einzelheiten vgl. Ellrott/Rhiel in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl. 2006, § 249 HGB Rz. 167 f.

5) Ellrott/Rhiel in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl. 2006, § 249 HGB Rz. 161.

6) Arteaga/Veit in Korn (Hrsg.), § 6a EStG Rz. 26 (Dezember 2004).

Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder der Pensionsleistung zulässig ist, und

**Beratungshinweis:** Die Einkommensteuerrichtlinien enthalten Musterformulierungen für allgemeine und spezielle steuerunschädliche Vorbehalte (siehe R 6a Abs. 4 EStR 2008 ).

- die Pensionszusage schriftlich erteilt ist; die Pensionszusage muss eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten.

**Beratungshinweis:** Die Schriftform muss am Bilanzstichtag gegeben sein (R 6a Abs. 7 Satz 3 EStR 2008 ). Dem Schriftformgebot wird durch jede schriftliche Fixierung genügt, in der der Pensionsanspruch nach Art und Höhe festgelegt wird.<sup>1)</sup> In Arbeitsverträgen ist auf Grund des Nachweisgesetzes ohnehin eine Niederschrift über Zusammensetzung und Höhe des vereinbarten Arbeitsentgeltes erforderlich.<sup>2)</sup>

### *b) Erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz*

- 8** Eine Pensionsrückstellung darf erstmals gebildet werden
- vor Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem die Pensionszusage erteilt wird, frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27./28./30. Lebensjahr vollendet oder für das Wirtschaftsjahr, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird, oder
  - nach Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem der Versorgungsfall eintritt.

Das Mindestalter von 28 Jahren gilt für nur Rückstellungen, die auf Grund von Pensionszusagen gebildet werden, die nach dem 31.12.2000 und vor dem 1.1.2009 erteilt wurden (§ 52 Abs. 16b EStG). Für vor dem 1.1.2001 erteilte Zusagen beträgt das Mindestalter 30 Jahre.<sup>3)</sup> Für nach dem 31.12.2008 erteilte Zusagen ist das Mindestalter auf 27 Jahre herabgesetzt worden.<sup>4)</sup> Grund für die Regelung des Mindestalters ist die pauschale Berücksichtigung der Fluktuation.<sup>5)</sup> Zu den Besonderheiten bei der **Entgeltumwandlung** → Rz. 12 ff.

### *c) Höhe der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz*

- 9** Eine Pensionsrückstellung darf höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden.

Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt

- **vor Beendigung** des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge (zu den Besonderheiten bei der **Entgeltumwandlung** → Rz. 12 ff.);
- **nach Beendigung** des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten unter Aufrechterhaltung seiner Pensionsanwartschaft oder **nach Eintritt des Versorgungsfalls** der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs.

---

1) BFH v. 22.10.2003, I R 37/02, BStBl II 2004, 121.

2) Arteaga/Veit in Korn, § 6a EStG Rz. 35 (Dezember 2004).

3) R 6a Abs. 10 Satz 3 EStR 2008.

4) Gesetz zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch v. 10.12.2007, BGBl. I 2007, 2838.

5) BT-Drucks. 7/128 v. 26.11.1973, 38 f.

Bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung sind ein Rechnungszinsfuß von 6 % und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden.

#### d) Zuführungen zur Pensionsrückstellung

Eine Pensionsrückstellung darf in einem Wirtschaftsjahr höchstens um den Unterschied zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Schluss des Wirtschaftsjahrs und am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs erhöht werden (§ 6a Abs. 4 EStG). Wurden also in dem vorangegangenen Wirtschaftsjahr die Pensionsrückstellungen nicht in voller Höhe gebildet, dürfen diese Fehlbeträge in der Steuerbilanz nicht nachgeholt werden, sog. **Nachholverbot**. Dies gilt nach Auffassung der FinVerw.<sup>1)</sup> und der Rspr. des BFH<sup>2)</sup> sogar dann, wenn in der Vergangenheit zulässige Rückstellungen wegen eines Rechtsirrtums oder eines Berechnungsfehlers versehentlich unterlassen wurden. Das Nachholverbot für Pensionsrückstellungen gem. § 6a Abs. 4 Satz 1 EStG als steuerbilanzrechtliche Sondernorm für Pensionsrückstellungen geht den allgemeinen Grundsätzen der Bilanzberichtigung und des Bilanzzusammenhangs vor.<sup>3)</sup>

10

Ausnahmen vom Nachholverbot sind gegeben im Erstjahr, wo die Zuführung stets bis zur Höhe des Teilwerts erfolgen darf (§ 6a Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 1 EStG), bei vorzeitigem Ausscheiden mit einer unverfallbaren Anwartschaft sowie nach Eintritt des Versorgungsfalls (§ 6a Abs. 4 Satz 5, Halbsatz 1 EStG), wo die Rückstellung stets auf den vollen Teilwert (Barwert der künftigen Verpflichtung) aufgestockt werden darf.

#### e) Auflösung einer Pensionsrückstellung

Die Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz ist aufzulösen, wenn die Voraussetzungen von § 6a Abs. 1 EStG nicht mehr erfüllt sind bzw. teilweise aufzulösen, wenn der Verpflichtungsumfang sinkt. So kann z. B. die Abfindung bzw. der Verzicht auf eine Versorgungsanwartschaft bzw. einen Versorgungsanspruch oder der Wechsel des Durchführungswegs zu einer Auflösung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz führen.

11

Eine **Abfindung** bzw. ein **Verzicht** von gegenüber Arbeitnehmer bestehenden Versorgungsanwartschaften bzw. Versorgungsleistungen ist nur im Rahmen von § 3 BetrAVG zulässig. Danach dürfen Anwartschaften im Rahmen eines laufenden Arbeitsverhältnisses abgefunden werden. Die Abfindung von unverfallbaren Anwartschaften nach Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis oder von laufenden Versorgungsleistungen, die erstmals nach dem 1.1.2005 gezahlt wurden, ist nicht zulässig. Eine Ausnahme besteht u. a. im Fall sehr niedriger Anwartschaften bzw. Leistungen.

Unter dem **Wechsel des Durchführungswegs** ist eine Auslagerung von bisher als Direktzusagen durchgeführte Pensionszusagen auf eine Unterstützungskasse, Direktversicherung, Pensionskasse oder Pensionsfonds zu verstehen. Die formale Einstandspflicht des Arbeitgebers für den Fall der Nichtzahlung des externen Trägers nach § 1 Abs. 1 S. 3 BetrAVG führt noch nicht zu einer Bilanzierungsnotwendigkeit.

Nicht zu einer Auflösung der Pensionsrückstellung führen dagegen die zur Finanzierung und Insolvenzsicherung von Versorgungsverpflichtungen vorgenommenen Abschlüsse von **Rückdeckungsversicherungen** oder Auslagerungen von Vermögen auf Treuhänder (Contractual Trust Arrangement – CTA). Der Anspruch auf die Rückdeckungsversicherung ist beim Arbeitgeber in der Steuerbilanz als Aktiva auszuweisen; er ist mit dem geschäftsplanmäßigen Deckungskapital zuzüglich eines etwa vorhandenen Guthabens aus Beitragsrückerstattungen zu bewerten (H 6a Abs. 23 EStR 2008).<sup>4)</sup> Zu aktivieren sind grundsätzlich auch die auf den Treuhänder ausgelagerten

1) BMF v. 11.12.2003, IV A 6 – S 2176 – 70/03, BStBl I 2003, 746.

2) BFH v. 13.2.2008, I R 44/07, BStBl I 2008, 673; BFH v. 14.1.2009, I R 5/08, DB 2009, 879.

3) BFH v. 13.2.2008, I R 44/07, BStBl I 2008, 673.

4) Zur Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen siehe Hirsch/Rhiel/Veit, StuB 2007, 333.



# Betriebliche Altersversorgung

## B. Problemlösungen

Vermögensgegenstände, da sie wirtschaftliches Eigentum des Arbeitgebers (Treugeber) sind.<sup>1)</sup> Die Saldierung oder die Bildung von Bewertungseinheiten im Hinblick auf die zu Versorgungsverpflichtungen und die zu ihrer Bedeckung bestehenden Vermögensgegenstände ist in der Steuerbilanz<sup>2)</sup> nicht möglich.

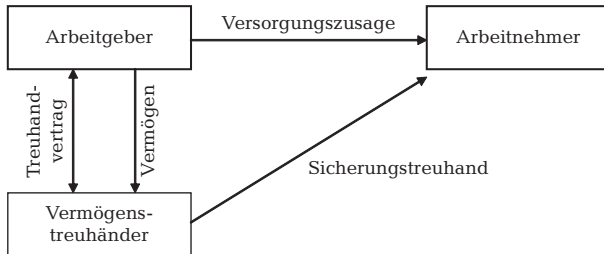


Abb. 3: Rückdeckungsversicherungen

Anders als eine Schuldübernahme führt auch ein Schuldbeitritt nicht zur Auflösung der Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz. Eine befreiende **Schuldübernahme** (§§ 414, 415 BGB), die zivilrechtlich zum Erlöschen der Versorgungsverpflichtung beim bisher verpflichteten Arbeitgeber führt, ist im Betriebsrentenrecht wegen § 4 BetrAVG nur durch einen neuen Arbeitgeber oder in den Fällen einer Unternehmensliquidation durch eine Pensionskasse oder einen Lebensversicherer möglich (→ Rz. 69 ff.). Der **Schuldbeitritt** eines Dritten zur der Versorgungsverpflichtung führt nicht zu einer Entpflichtung des Arbeitgebers, weshalb dieser nach Auffassung der Fin-Verw.<sup>3)</sup> weiterhin eine Rückstellung nach § 6a EStG zu bilden hat. Leistet der Arbeitgeber an den beitretenden Dritten Zahlungen als Gegenleistung für den Schuldbeitritt, so ist zudem eine Forderung in Höhe des an den Dritten für den Freistellungsanspruch gezahlten Entgelts zu aktivieren. Der beitretende Dritte hat keine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu bilden, sondern in der Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren (Leibrentenverpflichtung), die entsprechend dem beim Arbeitgeber aktivierten Freistellungsanspruch gegenüber dem Dritten zu bewerten ist. Nur dann, wenn der beitretende Dritte ein Unternehmen desselben Konzerns ist, kann auch der Beitretende eine Rückstellung nach § 6a EStG bilden. Voraussetzung dafür ist, dass zur Übernahme der Verpflichtung ein Entgelt in Höhe des Teilwerts nach § 6a EStG gezahlt wird und dass das arbeitgebende Unternehmen dem Beitretenden den künftig entstehenden Pensionsaufwand erstattet.

### f) Besonderheiten bei der Entgeltumwandlung

- 12** Entgeltumwandlungszusagen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitnehmer auf künftige Entgeltansprüche verzichtet und im Gegenzug eine wertgleiche Anwartschaft auf Versorgungsleistungen erhält (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 BetrAVG). Erteilt der Arbeitgeber die Versorgungszusage im Wege einer Direktzusage, ergeben sich für ihn Auswirkungen in zweierlei Hinsicht:

Zum einen verringern sich beim Arbeitgeber durch den Gehaltsverzicht des Arbeitnehmers die Aufwendungen für Löhne und Gehälter. Zum anderen hat er eine Pensionsrückstellung zu bilden. Neben den bilanziellen Grundsätzen, die auch bei einer arbeitgeberfinanzierten Zusage zu beachten wären, gelten hierbei bei arbeitnehmerfinanzierten Zusagen einige Besonderheiten.

1) Zu den Voraussetzungen der Aktivierung beim Arbeitgeber siehe BMF v. 23.5.2008, IV B 2 – S 2175/07/0003 (2008/0270711), n.v.

2) Zur Behandlung in der Handelsbilanz im Hinblick auf die Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vgl. Rhiel/Veit, DB 2008, 193 sowie Rhiel/Veit, DB 2008, 1509.

3) BMF v. 16.12.2005, IV B 2 S 2176 – 103/05, BB 2006, 264 ff.

aa) Ansatz der Rückstellung – Voraussetzungen des § 6a EStG bei Entgeltumwandlung

(1) Steuerschädlicher Vorbehalt

Gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG darf die Pensionszusage keinen Vorbehalt enthalten, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann. Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, anstelle einer bisher zugesagten Altersversorgung eine Erhöhung seiner laufenden Bezüge zu verlangen, so handelt es sich nach Auffassung der FinVerw. nicht um einen steuerschädlichen Vorbehalt (R.6a Abs. 4 Satz 4 EStR 2008). Der Vorbehalt, dass der Arbeitnehmer eine Entgeltumwandlungsvereinbarung widerrufen kann, ist also nicht steuerschädlich.<sup>1)</sup>

13

(2) Erstmalige Bildung einer Pensionsrückstellung

Nach § 6a Abs. 2 EStG darf eine Pensionsrückstellung erstmals gebildet werden vor Eintritt des Versorgungsfalls für das Wirtschaftsjahr, in dem die Pensionszusage erteilt wird, frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr vollendet hat, oder für das Wirtschaftsjahr, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird. Da Anwartschaften aus Entgeltumwandlungszusagen sofort unverfallbar sind (§ 1b Abs. 5 BetrAVG), steht die Bildung der Pensionsrückstellung nicht in Abhängigkeit vom Alter des Begünstigten.

14

(3) Keine Berücksichtigung bei Prüfung einer Überversorgung

Nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 4 EStG sind Erhöhungen oder Verminderungen der Pensionsleistungen nach dem Schluss des Wirtschaftsjahrs, die hinsichtlich des Zeitpunkts ihres Wirksamwerdens oder ihres Umfangs ungewiss sind, bei der Berechnung des Barwerts der künftigen Pensionsleistungen und der Jahresbeträge erst zu berücksichtigen, wenn sie eingetreten sind. Der BFH sieht in einer Vorwegnahme künftiger Entwicklungen in Gestalt ansteigender säkularer Einkommenrends deswegen eine Überversorgung, die zur Kürzung der Pensionsrückstellung führt, und zwar typisierend dann, wenn die Versorgungsanwartschaft zusammen mit der Rentenanswartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt.<sup>2)</sup> Das BMF hat mit Schreiben vom 3.11.2004<sup>3)</sup> zum Thema Überversorgung Stellung genommen. Danach können bei der Berechnung der 75 %-Grenze umgewandelte Entgelte und die diesen entsprechenden Versorgungsleistungen unberücksichtigt bleiben.

15

bb) Bewertung

(1) Die Regelung des § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG

Nach § 6a Abs. 3 Satz 1 EStG darf eine Pensionsrückstellung höchstens mit dem Teilwert der Pensionsverpflichtung angesetzt werden. Als Teilwert einer Pensionsverpflichtung gilt gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 EStG vor Beendigung des Dienstverhältnisses des Pensionsberechtigten der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs abzüglich des sich auf denselben Zeitpunkt ergebenden Barwerts betragsmäßig gleich bleibender Jahresbeträge, bei einer Entgeltumwandlung i. S. v. § 1 Abs. 2 BetrAVG mindestens jedoch der Barwert der gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs (sog. Anwartschaftsbarwert). Bei der Bewertung der Pensionsverpflichtung aus Entgeltumwandlung mit dem Anwartschaftsbarwert wird also im Gegensatz zur Bewertung nach § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG nicht der Barwert der bis zur Pensionierung noch ausstehenden Teilwertprämien abgezogen.

16

---

1) So auch Höfer, Bd. II, Rz. 119 (März 2007).

2) BFH v. 31.3.2004, I R 70/03, BStBl II 2004, 937.

3) BMF v. 3.11.2004, IV B 2 - S 2176 – 13/04, BStBl I 2004, 1045.

# Betriebliche Altersversorgung

## B. Problemlösungen

---

Der Anwartschaftsbarwert entspricht einer fiktiven Einmalprämie, die an ein Versicherungsunternehmen zu zahlen wäre, damit dieses die zugesagten Versorgungsleistungen bei einem Rechnungszins von 6 % erbringen könnte; Kosten sind bei dieser Berechnung außer Acht gelassen worden.<sup>1)</sup>

- 17 Die Regelung von § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, wonach bei der Entgeltumwandlung der Anwartschaftsbarwert anzusetzen ist, wenn nicht der Teilwert höher ist, gilt gem. § 52 Abs. 16b EStG nur für Zusagen, die nach dem 31.12.2000 erteilt wurden. Für davor erteilte Zusagen ist die Pensionsverpflichtung ausschließlich mit dem Teilwert zu bewerten.

(2) Die Regelung des § 6a Abs. 3 Nr. 1 Satz 6 EStG

- 18 Nach § 6a Abs. 3 Nr. 1 Satz 6 EStG gilt für den Fall, dass das Dienstverhältnis schon vor der Vollendung des 27. Lebensjahrs des Pensionsberechtigten bestanden hat, für davor liegende Wirtschaftsjahre als Teilwert der Barwert der gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs. Da nach dem 31.12.2000 erteilte Entgeltumwandlungszusagen gesetzlich sofort unverfallbar sind (§ 1b Abs. 5 BetrAVG), kann für diese somit auch in Bezug auf Versorgungsanwärter, die jünger als 27 Jahre sind, die Pensionsverpflichtung mit dem Anwartschaftsbarwert bewertet werden. Die Bewertung mit einem eventuell über dem Anwartschaftsbarwert liegenden Teilwert kann aber nur in Bezug auf Versorgungsanwärter erfolgen, wenn diese das 27. Lebensjahr vollendet haben (§ 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG).<sup>2)</sup>

### *g) Besonderheiten bei Gesellschafter-Geschäftsführern*

#### *aa) Anerkennung der Pensionsrückstellung*

- 19 Eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG für eine einem Gesellschafter-Geschäftsführer (GGF) erteilte Versorgungszusage (Direktzusage) wird anerkannt, wenn die Voraussetzungen des § 6a EStG erfüllt sind.

Danach muss der GGF einen **Rechtsanspruch** auf die Versorgungsleistung haben (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Hierzu ist die Erteilung der Versorgungszusage erforderlich. Diese kommt zivilrechtlich wirksam nur zustande, wenn die GmbH dabei von der Gesellschafterversammlung vertreten wird (§ 46 Nr. 5 GmbHG).<sup>3)</sup> Die Pensionszusage muss **schriftlich** erteilt werden und eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalten (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Zudem darf sie keine Pensionsleistungen in Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsehen und **keinen Vorbehalt** enthalten, dass die Pensionsanwartschaft oder die Pensionsleistung gemindert oder entzogen werden kann (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Neben den in R 6a Abs. 3 EStR 2008 aufgeführten Klauseln sieht die FinVerw. auch in der einseitig der Gesellschaft zustehenden Möglichkeit, den Pensionsanspruch zum Teilwert abzufinden, einen steuerschädlichen Vorbehalt.<sup>4)</sup>

Eine Pensionsrückstellung darf nicht gebildet werden, wenn eine **Überversorgung** (→ Rz. 15) vorliegt.<sup>5)</sup> Nach der Rspr. des BFH ist eine Überversorgung auch dann gegeben, wenn eine GmbH ihrem GGF eine sog. **Nur-Pensionszusage** erteilt, ohne dass dem eine Entgeltumwandlung zu Grunde liegt.<sup>6)</sup> Nach Auffassung der FinVerw. steht diese Entscheidung nicht im Einklang mit dem BMF-Schreiben vom 3.11.2004 (→ Rz. 15) und ist daher über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anwendbar.<sup>7)</sup>

1) Vgl. Höfer, Bd. II, Rz. 329 (März 2007).

2) So auch Höfer, Bd. II, Rz. 334 (März 2007).

3) BMF v. 16.5.1994, IV B 7 - S 2742 14/94, BStBl I 1994, 868.

4) BMF v. 6.4.2005, IV B 2 - S 2176 - 10/05, BStBl I 2005, 619; BMF v. 1.9.2005, IV B 2 - S 2175 - 48/05, BStBl I 2005, 860.

5) BFH v. 31.3.2004, I R 70/0, BStBl II 2004, 937.

6) BFH v. 9.11.2005, I R 89/04, BStBl II 2008, S. 523.

7) BMF v. 16.6.2008, IV C 6 - S 2176/07/10007, BB 2008, 1504 = DB 2008, 1407.

## C. Know-how

### I. Checkliste zur Wahl des Durchführungswegs aus steuerlicher Sicht

	Direktzusage	Unterstützungskasse	Direktversicherung	Pensionskasse	Pensionsfonds
Bilanzberührung (Pensionsrückstellung)	Ja	Nein	Nein <sup>1)</sup>	Nein	Nein
Flexible Beitragszahlung (Einmalbeitrag, sinkende Beiträge) möglich	Ja	Nein	Ja	Ja	Ja
Beiträge über 4 % der Beitragsbemessungsgrenze (ggf. zzgl. 1 800 €) lohnsteuerfrei	Ja	Ja	Nein	Nein	Nein
Auszahlungsform Rente oder Auszahlungsplan erforderlich (z. B. wg. steuerlicher Förderung)	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja
Steuerliche Förderung nach §§ 10a, 79 ff. EStG möglich	Nein	Nein	Ja	Ja	Ja
Betriebsausgabenabzug bei betrieblicher Veranlassung unbeschränkt möglich	Ja (Zuführung Pensionsrückstellung)	Nein	Ja	Ja	Ja

74

### II. Berechnungsbeispiel: Steuervorteil betrieblicher Altersversorgung gegenüber privater Vorsorge

Ein Arbeitnehmer mit einem monatlichen Bruttogehalt von 3 000 € wandelt 100 € in betriebliche Altersversorgung um. Das nachstehende Berechnungsbeispiel für den Abrechnungszeitraum Februar 2009 zeigt, dass er auf Grund der Umwandlung zwar ein um 100 € niedrigeres Bruttoentgelt erhält, aber nur ein um 46,08 € niedrigeres Nettogehalt. Anders ausgedrückt: Würde der Arbeitnehmer von seinem Nettogehalt (1 802,04 €) eine private Altersvorsorge (z. B. eine Versicherung) mit einem Monatsbeitrag von 100 € finanzieren, blieben ihm nur (1 802,04 € ./. 100 € =) 1 702,04 €, während ihm bei einer Entgeltumwandlung von 100 € ein Nettogehalt von 1 755,96 €, also 53,92 € mehr, verbleibt.

75

1) Nur, wenn Arbeitnehmer oder seine Hinterbliebenen bezugsberechtigt sind und wenn bei Abtretung oder Beleihung Arbeitgeber sich der bezugsberechtigten Person gegenüber schriftlich verpflichtet, sie bei Eintritt des Versicherungsfalls so zu stellen, als ob die Abtretung oder Beleihung nicht erfolgt wäre (§ 4b EStG).

# Betriebliche Altersversorgung

## C. Know-how

Abrechnungszeitraum Februar 2009	Ohne Entgeltumwandlung	Mit Entgeltumwandlung
Mtl. Arbeitsentgelt	3 000 €	3 000 €
Abzüglich Entgeltumwandlung	0,00 €	100 €
<b>Maßgeblicher Bruttolohn</b>	<b>3 000 €</b>	<b>2900 €</b>
Lohnsteuer (Steuerklasse I, kein Kinderfreibetrag)	544,75 €	513,33 €
Solidaritätszuschlag	29,96 €	28,23 €
Kirchensteuer	0,00 €	0,00 €
Krankenversicherung (15,5 %)	246,00 €	237,80 €
Rentenversicherung (19,9 %)	298,50 €	288,55 €
Arbeitslosenversicherung (2,8 %)	42,00 €	40,60 €
Pflegeversicherung (kinderlos, 2,20 %)	36,75 €	35,53 €
<b>Nettolohn</b>	<b>1 802,04 €</b>	<b>1 755,90 €</b>

# GmbH-Gründung

von Dr. Axel van Dreveldt, RA

## Inhalt

<b>A. Problemanalyse</b>	<b>Rz. 1-6</b>
<b>B. Problemlösungen</b>	<b>7-56</b>
I. Vorüberlegungen der Beratung	7-18
1. Formalismus des GmbH-Rechts	7-8
2. Vorstufen der GmbH	9-14
a) Vorgründungsgesellschaft	10
b) Vor-GmbH	11-14
3. Vorratsgründung und Mantelkauf	15-17
4. Bargründung vs. Sachgründung	18
II. Gründung einer GmbH nach dem MoMiG	19-56
1. Gesetzesentwicklung	19
2. Gesetzgeberische Ziele und Umsetzung	20-22
3. Gesellschaftsvertrag	23-26
4. Kapitalaufbringung	27-37
a) Terminologie	27
b) Verdeckte Sacheinlage	28-33
c) Hin- und Herzahlen	34-37
5. Mindeststammkapital	38
6. Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)	39-41
7. Gründungserleichterungen	42-52
a) Übernahme mehrerer Geschäftsanteile	42
b) Ausländischer Verwaltungssitz	43-45
c) Erleichterte Sachgründung	46
d) Abkopplung von verwaltungsrechtlichen Genehmigungen	47
e) Ein-Personen-GmbH	48
f) Musterprotokolle	49-51
g) Genehmigtes Kapital	52
8. Bestellungshindernisse	53
9. Zusätzliche Registerangaben/Bekämpfung von Missbräuchen	54
10. Gesellschafterliste	55
11. Ausblick	56
<b>C. Know-how</b>	<b>57-63</b>
I. Ablauf einer Bargründung (Fahrplan)	57
II. Gesetzliches Musterprotokoll Ein-Personen-Gesellschaft	58
III. Gesetzliches Musterprotokoll Mehr-Personen-Gesellschaft	59
IV. Ausführliches Muster eines Gesellschaftsvertrags (Bargründung)	60
V. Muster eines Gründungsprotokolls	61
VI. Muster einer Handelsregisteranmeldung	62
VII. Muster einer Gesellschafterliste	63

## Schrifttum

**Bähr/Hoos**, Kreditvergabe an Gesellschafter als verbotene Auszahlung von Stammkapital auch bei Vollwertigkeit eines Rückzahlungsanspruchs der GmbH, GmbHR 2004, 304; **Baumbach/Hueck**, GmbH-Gesetz, München, 18. Aufl. 2006; **Bayer/Lieder**, Darlehen der GmbH an Gesellschafter und Sicherheiten aus dem GmbH-Vermögen für die Gesellschaftsverbindlichkeiten, ZGR 2005, 133; **Bittmann**, Die limitierte GmbH aus strafrechtlicher Sicht, GmbHR 2007, 70; **Bohrer**, Fehlerquellen und gutgläubiger Erwerb im Geschäftsanteilsverkehr – Das Vertrauensschutzkonzept im Regierungsentwurf des MoMiG, DStR 2007, 995; **Bormann**, Die Kapitalaufbringung nach dem Regierungsentwurf des MoMiG, GmbHR 2007, 897; **Bormann/Apfelbaum**, Handelsregister und GmbH-Gründung in Deutschland als „best practice“ im Vergleich zum anglo-amerikanischen

Rechtskreis, ZIP 2007, 946; **Bormann/Ulrichs**, Der Entwurf des MoMiG zur Regelung des Hin- und Herzählens – ein Fremdkörper im GmbH-Gesetz, GmbHR 2008, 119; **Büchel**, Kapitalaufbringung, insbesondere Regelung der verdeckten Sacheinlage nach dem Regierungsentwurf des MoMiG, GmbHR 2007, 1065; **van Dreveldt**, Zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) v. 23.5.2007 sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates v. 6.7.2007 (BR-Drucks. 354/07), Stbg 2007, 397; **Drygala**, Zweifelsfragen im Regierungsentwurf zum MoMiG, NZG 2007, 561; **Eidenmüller**, Die GmbH im Wettbewerb der Rechtsformen, ZGR 2007, 168; **Flesner**, Die GmbH-Reform (MoMiG) aus Sicht der Akquisitionen- und Restrukturierungspraxis, NZG 2006, 641; **Fliegner**, Das MoMiG – Vom Regierungsentwurf zum Bundestagsbeschluss, DB 2008, 1668; **Freitag**, Finanzverfassung und Finanzierung von GmbH und AG nach dem Regierungsentwurf des MoMiG, WM 2007, 1681; **Freitag/Riemenschneider**, Die Unternehmungsgesellschaft – „GmbH light“ als Konkurrenz für die Limited?, ZIP 2007, 1485; **Fröhlich/Schelp**, Entlastung und Generalbereinigung für Geschäftsführer, GmbH-StB 2008, 54; **Fuhrmann**, Auswirkungen des MoMiG auf die steuerliche Beratungspraxis, NWB 2008, 3745; **Gehrlein**, Schwerpunkte der aktuellen BGH-Rechtsprechung zum GmbH-Recht, Der Konzern 2007, 1; **Gehrlein/Witt**, GmbH-Recht in der Praxis, Frankfurt am Main, 2. Aufl. 2008; **Goette**, Krisenvermeidung und Krisenbewältigung in der GmbH – Überblick, ZGR 2006, 261; **Goette**, Zu den Folgen der Anerkennung ausländischer Gesellschaften mit tatsächlichem Sitz im Inland für die Haftung ihrer Gesellschafter und Organe, ZIP 2006, 541; **Götze/Bressler**, Praxisfragen der Gesellschafterliste und des gutgläubigen Erwerbs von Geschäftsanteilen nach dem MoMiG, NZG 2007, 894; **Grooterhorst**, Gründungsmängel und ihre Folgen bei der Einmann-GmbH, NZG 2007, 605; **Grunewald**, Der gutgläubige Erwerb von GmbH-Anteilen, Der Konzern 2007, 13; **Haak**, GmbH-Gründung nach dem MoMiG – Neue Erleichterungen und Haftungsgefahren, NWB 2008, 3763; **Haas**, Mindestkapital und Gläubigerschutz in der GmbH, DStR 2006, 993; **Hachenburg (Hrsg.)**, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Berlin, 8. Aufl. 1990 ff.; **Harbarth**, Gutgläubiger Erwerb von GmbH-Geschäftsanteilen nach dem MoMiG-RegE, ZIP 2008, 57; **Hasselmann**, Die GmbH-Reform ist durch! – Ein Überblick aus Sicht der anwaltlichen Praxis, AnwBl 2008, 659; **Heckschen**, Aktuelle Beratungshinweise zur GmbH-Satzung – Unternehmensgegenstand, Bekanntmachung, Anteilserwerb, GmbHR 2007, 198; **Heckschen**, Gründungserleichterungen nach dem MoMiG – Zweifelsfragen in der Praxis, DStR 2009, 166; **Heckschen/Heidinger**, Die GmbH in der Gestaltungs- und Beratungspraxis, Köln, 2. Aufl. 2009; **Heidenhain/Meister (Hrsg.)**, Münchner Vertragshandbuch, Band 1: Gesellschaftsrecht, München, 6. Aufl. 2005; **Herrler**, Kapitalaufbringung nach dem MoMiG – Verdeckte Sacheinlage und Hin- und Herzählen (§ 19 Abs. 4 und 5 GmbHG n. F.), DB 2008, 2347; **Hirte**, Die Entwicklung des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts in Deutschland in den Jahren 2005 bis 2006, NJW 2007, 817; **Hirte**, Die Entwicklung des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts in Deutschland im Jahr 2007, NJW 2008, 964; **Hirte**, Die „Große GmbH-Reform“ – Ein Überblick über das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), NZG 2008, 761; **Hirte**, Die Entwicklung des Unternehmens- und Gesellschaftsrechts in Deutschland im Jahr 2008, NJW 2009, 415; **Hoffmann-Becking/Ravert (Hrsg.)**, Beck'sches Formularbuch Bürgerliches, Handels- und Wirtschaftsrecht, München, 9. Aufl. 2006; **Jochum**, Grundsätze der steuerlichen Geschäftsführerhaftung – Grundlinien der Rechtsprechung, DStZ 2007, 561; **Just**, Die englische Limited in der Praxis, München, 2. Aufl. 2006; **Kaeser**, Der „Mantelkauf“ – ein Fall für die Altkleidersammlung?, DStR 2005, 349; **Kammeter/Geißelmeier**, Der Rangrücktritt – Bestandsaufnahme und Auswirkungen des MoMiG im Handelsbilanz- und Steuerrecht, NZI 2007, 214; **Kindler**, Grundzüge des neuen Kapitalgesellschaftsrechts – Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), NJW 2008, 3249; **Kleindiek**, Materielle Unterkapitalisierung, Existenzvernichtung und Deliktshaftung – GAMMA, NZG 2008, 686; **Knof/Mock**, Das MoMiG und die Auslandsinsolvenz haftungsbeschränkter Gesellschaften – Herausforderung oder Sisypchismus des modernen Gesetzgebers?, GmbHR 2007, 852; **Kußmaul/Richter/Ruiner**, Die Sitztheorie hat endgültig ausgedient! – Anmerkungen zum Referentenentwurf für ein Gesetz zum Internationalen Privatrecht der Gesellschaften, Vereine und juristischen Personen, DB 2008, 451; **Leuering**, Die Unternehmungsgesellschaft als Alternative zur Limited, NJW-Spezial 2007, 315; **Leuering**, Aktuelles zur Verwendung von Mantel- und Vorratsgesellschaften, NJW-Spezial 2008, 175; **Leuering**, Neue Entwicklungen im internationalen Gesellschaftsrecht, NJW-Spezial 2008, 111; **Lips/Randel/Werwigg**, Das neue GmbH-Recht – Ein Überblick, DStR 2008, 2220; **Lutter**, Für eine Unternehmer-Gesellschaft (UG) – Zur notwendigen Erweiterung der geplanten GmbH – Reform, BB-Spezial 7/06, 2; **Lutter/Hommelhoff (Hrsg.)**, GmbH-Gesetz, Köln, 17. Aufl. 2009; **Lux**, Unzulässigkeit der Darlehenshingabe an Gesellschafter aus gebundenem Vermögen der GmbH, MDR 2004, 342; **Maier-Reimer/Wenzel**, Kapitalaufbringung in der GmbH nach dem MoMiG, ZIP 2008, 1449; **Meister**, Die Auswirkungen des MoMiG auf das Umwandlungsrecht, NZG 2008, 767; **Michalski (Hrsg.)**, GmbHG, Kommentar, München 2002; **Mock**, Stille im MoMiG zur stillen Gesellschaft? – Das neue (Eigen-)Kapitalersatzrecht und seine Auswirkungen auf das Recht der stillen Gesellschaft, DStR 2008, 1645; **Niemeier**, Die „Mini-GmbH“ (UG) trotz Marktwende bei der Limited?, ZIP 2007, 1794; **Noack**, Der Regierungsentwurf des MoMiG – Die Reform des GmbH-Rechts geht in die Endrunde; **Pelke**, Neue Alternative zur klassischen GmbH – Die Unternehmungsgesellschaft, NWB 2009, 632;

## C. Know-how

### I. Ablauf einer Bargründung (Fahrplan)

57

- (1) Beratung über die für den Mandanten richtige Rechtsformwahl;
- (2) Beratung über die Vor- und Nachteile einer UG (haftungsbeschränkt) sowie die Verwendung eines der Musterprotokolle;
- (3) Abstimmung des Gesellschaftsvertrags und insbesondere des Unternehmensgegenstands;
- (4) Vorabstimmung der Zulässigkeit und Eintragungsfähigkeit des Unternehmensgegenstands mit der Registerabteilung der örtlichen IHK;
- (5) Klärung der Genehmigungspflichtigkeit des Unternehmensgegenstands<sup>1)</sup> und ggf. Antragstellung auf Genehmigungserteilung;
- (6) ggf. Klärung, ob der vorgesehene Geschäftsführer auch trotz der Erweiterung der Inhabilitätsgründe des § 6 Abs. 2 GmbHG Geschäftsführer sein kann;<sup>2)</sup>
- (7) Übersendung der Gründungsunterlagen (Gründungsprotokoll, Satzung, Handelsregisteranmeldung und Gesellschafterliste) an den beurkundenden Notar zur Vorababstimmung;
- (8) Unterzeichnen des Gründungsprotokolls und der Handelsregisteranmeldung bei dem Notar;<sup>3)</sup>
- (9) Eröffnung des Gesellschaftskontos und Übersendung des Bank-Nachweises, dass das erforderliche Stammkapital auf das Gesellschaftskonto eingezahlt worden ist, an den Notar;<sup>4)</sup>
- (10) Überprüfung der Richtig- und Vollständigkeit der im Handelsregister veröffentlichten Angaben nach Eintragungsmitteilung durch den Notar;<sup>5)</sup>
- (11) Vorbereitung und Durchführung der Gewerbeanmeldung;<sup>6)</sup>
- (12) Vorbereitung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung bei Gründung einer Kapitalgesellschaft und Beratung über das Kleinunternehmerprivileg, die Unterscheidung zwischen Soll- und Ist-Besteuerung sowie die Entscheidung über die Beantragung einer Umsatzsteuer-ID-Nummer.

### II. Gesetzliches Musterprotokoll Ein-Personen-Gesellschaft<sup>7)</sup>

58

#### Musterprotokoll für die Gründung einer Ein-Personen-Gesellschaft

UR-Nr. \_\_\_\_\_

Heute, den \_\_\_\_\_,

Erschien vor mir, \_\_\_\_\_,

- 1) Hierbei bieten die örtlichen Industrie- und Handelskammern sowie das Gewerbeamt Unterstützung an.
- 2) Hinweis auf die Haftung der Gesellschafter nach § 6 Abs. 5 GmbHG.
- 3) In Fällen der notariellen Beurkundung unterschreibt der Notar die Gesellschafterliste (§ 40 Abs. 2 Satz 1 GmbHG).
- 4) Bevor dem Notar die Bankbescheinigung nicht vorliegt, wird er die Handelsregisteranmeldung nicht veranlassen.
- 5) Im Fall von Unrichtigkeiten und/oder Unvollständigkeiten ist zu klären, ob es sich hierbei um einen Fehler des Handelsregisters handelt (dann Berichtigungsantrag unter Hinweis auf die Abweichung der Eintragung von den eingereichten Unterlagen), oder ob der Fehler bereits in den eingereichten Unterlagen enthalten war (dann Rücksprache mit dem Notar, wie der Fehler zeitnah und kostengünstig behoben werden kann).
- 6) §§ 14, 55c GewO. Die Anmeldung erfolgt bei dem zuständigen Gewerbeamt bzw. der IHK nach Eintragung in das Handelsregister.
- 7) Zu den grundsätzlichen Vorbehalten gegen die Verwendung des Musterprotokolls vgl. die Ausführungen unter → Rz. 49–51.



Notar/in mit dem Amtssitz in \_\_\_\_\_,  
Herr/Frau<sup>1)</sup>

\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_,<sup>2)</sup>

- (1) Der Erschienene errichtet hiermit nach § 2 Abs. 1a GmbHG eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma \_\_\_\_\_ mit dem Sitz in \_\_\_\_\_.
- (2) Gegenstand \_\_\_\_\_ des \_\_\_\_\_ Unternehmens ist \_\_\_\_\_.
- (3) Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt \_\_\_\_\_ € (i. W. \_\_\_\_\_ Euro) und wird vollständig von Herrn/Frau \_\_\_\_\_ (Geschäftsanteil Nr. 1) übernommen. Die Einlage ist in Geld zu erbringen, und zwar sofort in voller Höhe/zu 50 % sofort, im Übrigen sobald die Gesellschafterversammlung ihre Einforderung beschließt.<sup>3)</sup>
- (4) Zum Geschäftsführer der Gesellschaft wird Herr/Frau<sup>4)</sup> \_\_\_\_\_, geb. am \_\_\_\_\_, wohnhaft in \_\_\_\_\_, bestellt. Der Geschäftsführer ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.
- (5) Die Gesellschaft trägt die mit der Gründung verbundenen Kosten bis zu einem Gesamtbetrag von 300 €, höchstens jedoch bis zum Betrag ihres Stammkapitals. Darüber hinausgehende Kosten trägt der Gesellschafter.
- (6) Von dieser Urkunde erhält eine Ausfertigung der Gesellschafter, beglaubigte Ablichtungen die Gesellschaft und das Registergericht (in elektronischer Form) sowie eine einfache Abschrift das Finanzamt – Körperschaftsteuerstelle –.
- (7) Der Erschienene wurde vom Notar/von der Notarin insbesondere auf folgendes hingewiesen: \_\_\_\_\_.

### III. Gesetzliches Musterprotokoll Mehr-Personen-Gesellschaft<sup>5)</sup>

59

#### Musterprotokoll für die Gründung einer Mehr-Personen-Gesellschaft mit bis zu drei Gesellschaftern

UR-Nr. \_\_\_\_\_

Heute, den \_\_\_\_\_,

Erschien vor mir, \_\_\_\_\_,

Notar/in mit dem Amtssitz in \_\_\_\_\_,

Herr/Frau<sup>6)</sup>

\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_,<sup>7)</sup>

- 1) Nicht Zutreffendes streichen. Bei juristischen Personen ist die Anrede Herr/Frau wegzulassen.
- 2) Hier sind neben der Bezeichnung des Gesellschafters und den Angaben zur notariellen Identitätsfeststellung ggf. der Güterstand und die Zustimmung des Ehegatten sowie die Angaben zu einer etwaigen Vertretung zu vermerken.
- 3) Nicht Zutreffendes streichen. Bei der Unternehmergeellschaft muss die zweite Alternative gestrichen werden.
- 4) Nicht Zutreffendes streichen.
- 5) Zu den grundsätzlichen Vorbehalten gegen die Verwendung des Musterprotokolls vgl. die Ausführungen unter → Rz. 49–51.
- 6) Nicht Zutreffendes streichen. Bei juristischen Personen ist die Anrede Herr/Frau wegzulassen.
- 7) Hier sind neben der Bezeichnung des Gesellschafters und den Angaben zur notariellen Identitätsfeststellung ggf. der Güterstand und die Zustimmung des Ehegatten sowie die Angaben zu einer etwaigen Vertretung zu vermerken.

Herr/Frau

\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_,

Herr/Frau

\_\_\_\_\_,  
\_\_\_\_\_.

- (1) Die Erschienenen errichten hiermit nach § 2 Abs. 1a GmbHG eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma \_\_\_\_\_ mit dem Sitz in \_\_\_\_\_.
- (2) Gegenstand des Unternehmens ist \_\_\_\_\_.
- (3) Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt \_\_\_\_\_ € (in Worten: \_\_\_\_\_ Euro) und wird wie folgt übernommen:
- (4) Herr/Frau \_\_\_\_\_ übernimmt einen Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag in Höhe von \_\_\_\_\_ € (i. W. \_\_\_\_\_ Euro) (Geschäftsanteil Nr. 1), Herr/Frau \_\_\_\_\_ übernimmt einen Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag in Höhe von \_\_\_\_\_ € (i. W. \_\_\_\_\_ Euro) (Geschäftsanteil Nr. 2), Herr/Frau \_\_\_\_\_ übernimmt einen Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag in Höhe von \_\_\_\_\_ € (i. W. \_\_\_\_\_ Euro) (Geschäftsanteil Nr. 3).
- (5) Die Einlagen sind in Geld zu erbringen, und zwar sofort in voller Höhe/zu 50 % sofort, im Übrigen sobald die Gesellschafterversammlung ihre Einforderung beschließt.<sup>1)</sup>
- (6) Zum Geschäftsführer der Gesellschaft wird Herr/Frau<sup>2)</sup> \_\_\_\_\_, geb. am \_\_\_\_\_, wohnhaft in \_\_\_\_\_, bestellt. Der Geschäftsführer ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.
- (7) Die Gesellschaft trägt die mit der Gründung verbundenen Kosten bis zu einem Gesamtbetrag von 300 €, höchstens jedoch bis zum Betrag ihres Stammkapitals. Darüber hinausgehende Kosten tragen die Gesellschafter im Verhältnis der Nennbeträge ihrer Geschäftsanteile.
- (8) Von dieser Urkunde erhält eine Ausfertigung jeder Gesellschafter, beglaubigte Ablichtungen die Gesellschaft und das Registergericht (in elektronischer Form) sowie eine einfache Abschrift das Finanzamt – Körperschaftsteuerstelle –.
- (9) Die Erschienenen wurde vom Notar/von der Notarin insbesondere auf folgendes hingewiesen: \_\_\_\_\_.

1) Nicht Zutreffendes streichen. Bei der Unternehmergeellschaft muss die zweite Alternative gestrichen werden.

2) Nicht Zutreffendes streichen.

#### IV. Ausführliches Muster eines Gesellschaftsvertrags<sup>1)</sup> (Bargründung)

60

(Form: notarielle Beurkundung gemäß § 2 Abs. 1 GmbHG)

##### **§ 1 Firma, Sitz**

(1) Die Firma<sup>2)</sup> der Gesellschaft lautet:

Müller & Meier Feine Speisen GmbH/UG (haftungsbeschränkt)<sup>3)</sup>

(2) Sitz der Gesellschaft ist Hamburg.

##### **§ 2 Gegenstand des Unternehmens**

(1) Gegenstand<sup>4)</sup> des Unternehmens ist

(a) die Führung und Unterhaltung einer Speisewirtschaft;

(b) die Veräußerung von (auch alkoholischen) Getränken;

(c) sowie der Erwerb, das Halten, Verwalten und die Veräußerung von Beteiligungen an Gesellschaften, insbesondere mit dem vorgenannten Unternehmensgegenstand.

Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des vorerwähnten Gesellschaftszweckes unmittelbar oder mittelbar notwendig und/oder nützlich erscheinen, auch zur Aufnahme weiterer Geschäftszweige.

(2) Die Gesellschaft kann andere Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art übernehmen, sich an ihnen beteiligen und deren Vertretung übernehmen.

(3) Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen im In- und Ausland errichten.

##### **§ 3 Stammkapital, Stammeinlage**

(1) Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt 25 000 €<sup>5)</sup> (in Worten: Euro fünfundzwanzigtausend).

(2) Auf dieses Stammkapital haben folgende Gesellschafter folgende Geschäftsanteile gegen Einlage übernommen:

Herr Alfred Müller 13 000 Geschäftsanteile in Höhe von je 1 €.<sup>6)</sup>

Die Gesellschaft in Fa. Bäckerei C. Meier KG 12 000 Geschäftsanteile in Höhe von je 1 €.

---

1) Die Mindestangaben des Gesellschaftsvertrags finden sich in § 3 Abs. 1 GmbHG und umfassen die Firma und den Sitz der Gesellschaft, den Gegenstand des Unternehmens sowie die Beträge des Stammkapitals und der Stammeinlagen.

2) Zwar sind mittlerweile auch Fantasienamen nach der Rechtsprechung anerkannt, allerdings muss der Firma auch weiterhin gem. § 18 Abs. 1 Satz 2 HGB Kennzeichnungs- und Unterscheidungskraft zukommen. Sinnvoll erscheint es deshalb, die vom Mandanten gewünschte Firma jeweils vorab mit dem Firmenregister der zuständigen IHK abzustimmen.

3) Unzutreffendes streichen.

4) Entgegen dem im Regierungsentwurf, BT-Drucks. 16/6140, vorgesehenen Mustergesellschaftsvertrag, enthalten die kodifizierten Musterprotokolle keinen Vorschlag mehr zum Unternehmensgegenstand. Der Diskussion, inwieweit durch die damaligen Vorschläge („Handel“, „Vertrieb“) das Individualisierungsgebot aufgeweicht werden sollte, ist nunmehr obsolet. Nach hiesiger Ansicht bedarf es weiterhin der Individualisierung, um die Registereintragung sicherstellen zu können; zustimmend Wachter, GmbHR Sonderheft 10/2008, 5, 14.

5) Das Stammkapital der UG (haftungsbeschränkt) hat zwischen 1 € und 24 999 € zu betragen.

6) Möglich ist eine abweichende Stückelung der Geschäftsanteile, soweit der einzelne Geschäftsanteil auf volle Euro lautet (§ 5 Abs. 2 Satz 1 GmbHG).

(3) Die Stammkapital ist in voller Höhe<sup>1)</sup> in bar zu erbringen und vor Anmeldung der Gesellschaft zum Handelsregister zu Händen der Geschäftsführung einzuzahlen.

#### **§ 4 Geschäftsführung und Vertretung**

(1) Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer.

(2) Hat die Gesellschaft nur einen Geschäftsführer, vertritt dieser die Gesellschaft stets allein. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, so vertreten sie die Gesellschaft gemeinschaftlich oder in Vertretung mit einem Prokuristen.

(3) Die Gesellschafterversammlung kann einem oder mehreren Geschäftsführern Alleinvertretungsbefugnis erteilen und/oder diese(n) von den Beschränkungen des § 181 BGB befreien sowie die Geschäftsführungsbefugnis einschränken oder erweitern.

(4) Sämtliche Handlungen und Geschäfte, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft erheblich beeinflussen oder erheblich risikobehaftet sind, bedürfen der Einwilligung (§ 183 BGB) der Gesellschafterversammlung. Ein Katalog zustimmungsbedürftiger Geschäfte im Einzelnen ist Bestandteil einer Geschäftsordnung der Geschäftsführung,<sup>2)</sup> die die Gesellschafterversammlung gesondert mit einer Mehrheit von 75 % der abgegebenen Stimmen beschließt. Gleiches gilt für Geschäfte, über die die Gesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin anderer Gesellschaften zu beschließen hat.

(5) Die Bestellung und Abberufung<sup>3)</sup> sowie die Entlastung der/eines Geschäftsführer(s) sowie der Abschluss, die Änderung und die Beendigung von Dienstverträgen<sup>4)</sup> mit Geschäftsführern erfolgen durch Beschluss der Gesellschafterversammlung.

(6) Die Gesellschafterversammlung kann Geschäftsführer durch Beschluss (un-)entgeltlich von dem ihnen obliegenden Wettbewerbsverbot befreien.

#### **§ 5 Geschäftsjahr, Jahresabschluss**

(1) Das Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit dem Tag der Unterzeichnung des vorliegenden Vertrags und endet am 31. Dezember desselben Jahres (Rumpfgeschäftsjahr).

(2) Der Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie ggf. Anhang) und ggf. der Lagebericht der Gesellschaft sind innerhalb der gesetzlichen Frist (§ 264 Abs. 1 HGB) nach Ende des jeweiligen Geschäftsjahres von der Geschäftsführung aufzustellen und zu unterzeichnen. Sofern die gesetzlichen Vorschriften oder die Gesellschafter durch Beschlussfassung die Prüfung des Jahres-

1) Gemäß § 7 Abs. 2 GmbHG kann eine Anmeldung zum Handelsregister erst erfolgen, sofern zumindest 25 % auf jede Stammeinlage eingezahlt worden sind, mindestens jedoch 12.500 €. Im Fall der UG (haftungsbeschränkt) ist das gesamte Stammkapital vor Anmeldung voll einzuzahlen. Die frühere Bestimmung, wonach bei der Einpersonengesellschaft der einzige Gesellschafter für den noch ausstehenden Betrag der Stammeinlagen gem. § 19 Abs. 4 GmbHG Sicherheit zu leisten hat, ist ersatzlos aufgehoben worden. Nach dem MoMiG wird die Ein-Personen-Gesellschaft wie eine „gewöhnliche“ Mehr-Personen-Gesellschaft behandelt.

2) Innerhalb der Geschäftsordnung der Geschäftsführung können weitere Bestimmungen zum Ablauf der Sitzungen der Geschäftsführung getroffen werden. Der Geschäftsverteilungsplan sollte als Anlage zur Geschäftsordnung beigefügt werden. Die Verortung des Zustimmungskatalogs in die Geschäftsordnung hat den Vorteil, dass eine Änderung der Geschäftsordnung – im Gegensatz zum Gesellschaftsvertrag – nicht der notariellen Beurkundung unterliegt.

3) Das Erfordernis der Bestellung durch die Gesellschafterversammlung folgt aus § 46 Nr. 5 GmbHG. Nach der Rechtsprechung folgen als Annexkompetenzen aus dieser Bestimmung das Recht und die Pflicht der Gesellschafterversammlung zur Abberufung.

4) Es ist stets zwischen dem Organverhältnis (Bestellung/Abberufung) und dem Dienstverhältnis (Anstellung/Kündigung) zu unterscheiden. Es sollte ggf. eine Koppelung dergestalt erfolgen, dass die Abberufung aus wichtigem Grund ebenfalls einen wichtigen Grund zur Kündigung des Dienstverhältnisses darstellt.

abschlusses und des Lageberichts anordnen, ist dieser alsdann unverzüglich zu prüfen.

(3) Der Jahresabschluss, sofern eine Prüfung stattfindet, der geprüfte Jahresabschluss, ist den Gesellschaftern unverzüglich nach Fertigstellung samt eines Ergebnisverwendungsvorschlages der Geschäftsführer vorzulegen. Die Feststellung des Jahresabschlusses erfolgt innerhalb der gesetzlichen Fristen durch die ordentliche Gesellschafterversammlung.

(4) Soweit die Geschäftsführer bei Aufstellung oder die Gesellschafter bei Feststellung des Jahresabschlusses nicht die erforderliche Einigung bzw. Mehrheit erzielen können, ist der Jahresabschluss von einem durch die zuständige Industrie- und Handelskammer zu benennenden Sachverständigen als Schiedsgutachter verbindlich auf- bzw. festzustellen. Der Sachverständige muss Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer oder Steuerberater sein.

#### **§ 6 Gewinnverteilung und -verwendung**

(1) Die Gesellschafterversammlung beschließt über Vorabausschüttungen und darüber, inwieweit der Jahresüberschuss zuzüglich eines etwaigen Gewinnvortrags und abzüglich eines etwaigen Verlustvortrags (Gewinn) in die Gewinnrücklagen eingestellt, als Gewinn vorgetragen oder an die Gesellschafter ausgeschüttet wird.<sup>1)</sup>

(2) Soweit die Gesellschafterversammlung keine Einigung über die Gewinnverteilung erzielen kann, ist der Gewinn zu 75 % auszuschütten und zu 25 % vorzutragen.

(3) Der ausgeschüttete Gewinn, vorbehaltlich der Wiedereinlage, steht den Gesellschaftern entsprechend ihren Geschäftsanteilen zu. Von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen sind zulässig, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen.

#### **§ 7 Gesellschafterbeschlüsse**

(1) Gesellschafterbeschlüsse werden in Gesellschafterversammlungen gefasst. Außerhalb von Versammlungen kommen sie – soweit nicht zwingendes Recht eine andere Form vorschreibt – schriftlich, telefonisch, per Telefax oder per E-Mail wirksam zustande, wenn sich alle Gesellschafter mit dieser Art der Beschlussfassung einverstanden erklären oder sich an der Abstimmung beteiligen. Das Ergebnis der Abstimmung ist in einem Protokoll festzuhalten und sämtlichen Gesellschaftern unverzüglich mitzuteilen. § 8 Abs. 8 der Gesellschaft gilt entsprechend.

(2) Jeder volle Euro eines Geschäftsanteils gewährt eine Stimme.<sup>2)</sup> Jeder Gesellschafter kann seine Stimmrechte nur einheitlich ausüben.

(3) Soweit nachfolgend oder sonst in diesem Vertrag oder durch zwingende gesetzliche Vorschriften nicht ausdrücklich abweichend bestimmt, bedürfen sämtliche Gesellschafterbeschlüsse der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Stimmenthaltungen gelten als Nein-Stimmen.

(4) Gesellschafterbeschlüsse, die Beherrschungs- oder Gewinnabführungsverträge oder sonstige Unternehmensverträge zum Gegenstand haben, bedürfen der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter. Gleiches gilt für Maßnahmen nach dem Umwandlungsgesetz wie insbesondere Verschmelzung und Spaltung.

---

1) Im Fall der UG (haftungsbeschränkt) muss bis zum Erreichen eines Stammkapitals i. H. v. 25 000 € ein Viertel der Gewinne in eine gesonderte Rücklage eingestellt werden, die nur zum Ausgleich eines Bilanzverlusts, eines Jahresfehlbetrags oder zur Kapitalerhöhung verwendet werden darf – vgl. ausführlich § 5a GmbHG und die Ausführungen unter ? Rz. 39–41.

2) Nach den Änderungen des § 5 GmbHG durch das MoMiG muss jeder Geschäftsanteil zumindest auf 1 € lauten. Als Folge hieraus bestimmt § 47 Abs. 2 GmbHG, dass jeder Euro eines Geschäftsanteils eine Stimme gewährt. Die Satzung kann hiervon gemäß § 45 Abs. 2 GmbHG abweichen (vgl. die Ausführungen bei Wachter, GmbHR Sonderheft 10/2008, 5, 10).

(5) § 8 Abs. 8 gilt – auch wenn Beschlüsse außerhalb von Gesellschafterversammlungen gefasst werden – entsprechend.

#### **§ 8 Gesellschafterversammlung**

(1) Binnen drei (3) Monaten nach Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Geschäftsführung findet alljährlich eine ordentliche Gesellschafterversammlung statt, die insbesondere über den Jahresabschluss, die Verwendung des Bilanzgewinns und die Entlastung der Geschäftsführung zu beschließen hat. Die Gesellschafterversammlung kann durch jeden Geschäftsführer einzeln einberufen werden.

(2) Außerordentliche Gesellschafterversammlungen sind einzuberufen, wenn es das Interesse der Gesellschaft erfordert oder Gesellschafter, die einzeln oder zusammen mindestens 10 % aller Stimmen der Gesellschaft vertreten, eine solche Einberufung unter Angabe des Zweckes und der Gründe verlangen.<sup>1)</sup> Kommt die Geschäftsführung einem solchen Verlangen der Gesellschafter nicht innerhalb eines Monats nach, können die betreffenden Gesellschafter die Gesellschafterversammlung selbst einberufen. Die Einberufung richtet sich nach den folgenden Absätzen.

(3) Gesellschafterversammlungen finden am Sitz der Gesellschaft statt, soweit sich nicht alle Gesellschafter in der Form des § 7 Abs. 1 mit einem anderen Versammlungsort einverstanden erklären. Die Einberufung erfolgt durch die Geschäftsführung mittels Einladung aller Gesellschafter durch eingeschriebenen Brief (Übergabeinschreiben) unter gleichzeitiger Bekanntgabe des Tagungsorts, der Tagungszeit und der Tagesordnung. Zwischen dem Tag der Absendung der Einladung und dem Tag der Durchführung der Gesellschafterversammlung muss eine Frist von mindestens vierzehn (14) Tagen liegen. Nachträglich auf die Tagesordnung genommene Beschlussgegenstände müssen den Gesellschaftern spätestens 3 (drei) Tage vor der Versammlung mittels eingeschriebenen Briefes mitgeteilt werden.

(4) Der Einhaltung einer Frist bedarf es nicht, sofern sich sämtliche Gesellschafter hiermit einverstanden erklären, ein wichtiger Grund vorliegt oder Gefahr in Verzug ist; in den beiden letztgenannten Fällen hat/haben der/die einberufende(n) Geschäftsführer oder Gesellschafter in der Ladung darauf hinzuweisen und die Dringlichkeit zu begründen.

(5) Die Gesellschafterversammlung ist beschlussfähig, wenn mindestens zwei Drittel (2/3) der vorhandenen Stimmen anwesend bzw. vertreten sind. Ist das nicht der Fall, so ist unverzüglich gem. vorstehendem Abs. 3 eine neue Gesellschafterversammlung mit gleicher Tagesordnung einzuberufen, die dann ohne Rücksicht auf das vertretene Stammkapital beschließen kann. Darauf ist in der Ladung hinzuweisen. Abweichend von vorstehendem Abs. 3 Satz 3 bedarf es in diesem Fall allerdings lediglich einer Frist von mindestens einer (1) Woche zwischen dem Tag der Absendung der Einladung und dem Tag der Durchführung der Gesellschafterversammlung.

(6) Jeder Gesellschafter kann sich durch einen zur Verschwiegenheit verpflichteten Dritten, der Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Rechtsanwalt oder Steuerberater sein muss, vertreten und/oder begleiten lassen. Ferner kann sich jeder Gesellschafter durch einen anderen Gesellschafter vertreten lassen. Der Vertreter hat der Gesellschafterversammlung seine Vollmacht in schriftlicher Form nachzuweisen. Die Vollmacht ist zu hinterlegen.<sup>2)</sup>

1) § 50 Abs. 1 GmbHG.

2) Ohne gesonderte Regelung in der Satzung ist eine Bevollmächtigung in Textform gem. § 47 Abs. 3 GmbHG (also auch per E-Mail oder Telefax) ausreichend und eine Verwahrung durch die Gesellschaft erfolgt nicht. Die vorgeschlagenen Beschränkungen sind auf Grund von § 45 Abs. 2 GmbHG möglich. Vgl. zu weiteren möglichen Einschränkungen Heckschen in Heckschen/Heidinger, 2. Aufl. 2009, § 4 Rz. 134–137; § 8 Rz. 27 ff.

(7) Die Gesellschafterversammlung wird durch den Geschäftsführer, bei Vorhandensein mehrerer Geschäftsführer durch den zeitlich zuerst bestellten, im Fall der gleichzeitigen Bestellung mehrerer Geschäftsführer durch den an Lebensjahren ältesten Geschäftsführer geleitet, sofern nicht die Gesellschafterversammlung einen anderen Versammlungsleiter bestimmt.

(8) Über Ort, Datum, Liste der Anwesenden, die wesentlichen Verhandlungsgegenstände und Beschlussfassungen ist, soweit nicht notarielle Beurkundung vorgeschrieben ist, ein schriftliches Protokoll anzufertigen, das vom Versammlungsleiter zu unterzeichnen und allen Gesellschaftern unverzüglich zuzuleiten ist.

#### **§ 9 Anfechtung und Nichtigkeit**

(1) Einwendungen gegen die Wirksamkeit eines Beschlusses sind innerhalb von zwei Monaten seit Absendung des betreffenden Protokolls durch gerichtliche Feststellungsklage geltend zu machen. Die Klage ist gegen die Gesellschaft zu richten. Ist seit der Beschlussfassung ein Jahr vergangen, so ist eine Anfechtung in jedem Fall unzulässig.

(2) Im Übrigen gelten für die Anfechtung und die Nichtigkeit von Beschlüssen der Gesellschafterversammlung die §§ 241 ff. AktG entsprechend.

#### **§ 10 Verfügung über Geschäftsanteile/Zusammenlegung/Teilung**

(1) Die Übertragung eines Geschäftsanteils oder von Teilen dessen, die Begründung von Treuhandverhältnissen, Unterbeteiligungen oder anderweitigen wirtschaftlichen oder rechtlichen Beteiligungen an Geschäftsanteilen oder Teilen hiervon, bedarf, soweit sich aus diesem Vertrag nichts anderes ergibt, zu ihrer Wirksamkeit eines zustimmenden Gesellschafterbeschlusses.<sup>1)</sup>

(2) Ein Verstoß gegen die Bestimmungen des vorstehenden Abs. 1 führt zur Unwirksamkeit der Übertragung, der Begründung von Treuhandverhältnissen, der Unterbeteiligung oder anderweitigen wirtschaftlichen oder rechtlichen Beteiligung an Geschäftsanteilen oder Teilen hiervon.

(3) Den übrigen Gesellschaftern steht im Verhältnis ihrer Beteiligung und nach ihnen der Gesellschaft ein Vorkaufsrecht an dem Geschäftsanteil zu, dessen Ausübungsfrist jeweils 1 (einen) Monat beträgt. Wird das Vorkaufsrecht von einzelnen Gesellschaftern nicht ausgeübt, wächst es in Höhe des nicht ausgeübten Anteils den übrigen Gesellschaftern zu. Der veräußerungswillige Gesellschafter hat den übrigen Gesellschaftern die beabsichtigte Veräußerung unter Übersendung des Vertragsentwurfs anzuzeigen und diese zugleich schriftlich aufzufordern, eine etwaige Ausübung des Vorkaufsrechts innerhalb der Ausübungsfrist schriftlich zu erklären. Erklären Gesellschafter oder die Gesellschaft, dass sie ihr Vorkaufsrecht ausüben, so ist der veräußerungswillige Gesellschafter verpflichtet, den Geschäftsanteil innerhalb von 30 (dreißig) Tagen zu übertragen. Ein fruchtloses Verstreichenlassen dieser Frist stellt einen wichtigen Grund im Sinne des § 11 Abs. 2 dar. § 472 BGB bleibt hiervon unberührt. Der Erwerb durch Vorkaufsberechtigte bedarf nicht der Zustimmung nach vorstehendem Abs. 1.

(4) Wird der Geschäftsanteil weder von den Gesellschaftern noch der Gesellschaft nach den Bestimmungen des vorstehenden Abs. 3 übernommen, kann der Gesellschafter seinen Geschäftsanteil innerhalb eines Jahres, nachdem er ihn den übrigen Gesellschaftern gemäß Abs. 3 angeboten hat, zu den Bedingungen an einen Dritten veräußern, die er den übrigen Gesellschaftern und der Gesellschaft gemäß Abs. 3 genannt hat.

---

1) Auf Grund dieser sehr weit reichenden Vinkulierungsklausel dürfte es ebenfalls möglich sein, Verfügungen über einen bedingt zedierten Geschäftsanteil (Übertragung aufschiebend bedingt auf Kaufpreiszahlung) vor Bedingungseintritt auszuschließen. Dies scheint vor dem Hintergrund des nunmehr möglichen gutgläubigen Erwerbs von Geschäftsanteilen angezeigt, um den Ersterwerber zu schützen. Vgl. hierzu die Ausführungen von Schreiner/Berresheim, DStR 2009, 1265 ff.

(5) Wird ein Geschäftsanteil unter Verstoß gegen die Anbieterspflicht nach vorstehendem Abs. 3 übertragen, so steht den übrigen Gesellschaftern gegenüber dem Erwerber ein Vorkaufsrecht in entsprechender Anwendung des vorstehenden Abs. 3 zu.

(6) Voll einbezahlte Geschäftsanteile in der Hand eines Gesellschafters können durch Beschluss der Gesellschafterversammlung zusammengelegt oder geteilt werden.<sup>1)</sup>

### **§ 11 Einziehung**

(1) Die Einziehung von Geschäftsanteilen ist zulässig. Sie wird mit Zugang des Einziehungsbeschlusses an den betreffenden Gesellschafter wirksam.

(2) Bei Vorliegen eines wichtigen Grundes ist die Einziehung auch gegen den Willen des betreffenden Gesellschafters zulässig (Zwangseinziehung). Ein wichtiger Grund liegt insbesondere in den nachfolgenden Fällen vor:

(a) grobe Verletzungen der Gesellschafterpflichten durch diesen Gesellschafter, wozu bei einem Gesellschaftergeschäftsführer auch grobe Pflichtverletzungen als Geschäftsführer gehören;

(b) Pfändung des Geschäftsanteils eines Gesellschafters, soweit die Pfändung nicht innerhalb von drei Monaten, spätestens bis zur Verwertung des Geschäftsanteils, wieder aufgehoben wird;

(c) Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters oder die Ablehnung der Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels Masse oder in dem Fall, dass ein Gesellschafter die Richtigkeit seines Vermögensverzeichnisses an Eides statt zu versichern hat;

(d) der oder die Rechtsnachfolger eines Gesellschafters kommen dem Verlangen der verbliebenen Gesellschafter auf Übertragung des Geschäftsanteils gem. §§ 13 Abs. 1, 10 Abs. 3 nicht nach;

(e) ein Gesellschafter erhebt die Auflösungsklage oder erklärt seinen Austritt aus der Gesellschaft;

(f) der Geschäftsanteil ist im Weg der Zwangsvollstreckung oder der Insolvenz eines Gesellschafters an einen Dritten gelangt, weil der Gesellschaft eine Einziehung während des Verfahrens gemäß § 11 Abs. 7 nicht möglich war.

(3) Der Gesellschafter, dessen Geschäftsanteil eingezogen wird, muss sich im Verhältnis zu den übrigen Gesellschaftern so behandeln lassen, als wäre er im Zeitpunkt des der Einziehung begründenden Gesellschafterbeschlusses aus der Gesellschaft ausgeschieden. Am Gewinn des Geschäftsjahres, in das die Einziehung fällt, nimmt der von der Einziehung betroffene Gesellschafter nicht teil.

(4) Statt der Einziehung kann die Gesellschaft bei Vorliegen eines wichtigen Grundes verlangen, dass der Geschäftsanteil nach Wahl der Gesellschaft ganz oder geteilt innerhalb eines Monats an die Gesellschaft selbst, an einen oder mehrere Gesellschafter oder an von der Gesellschaft zu benennende Dritte abgetreten wird. Nach fruchtlosem Ablauf dieser Frist gilt Abs. 3 entsprechend.

(5) Die Einziehung bedarf eines Gesellschafterbeschlusses. Dem betroffenen Gesellschafter steht bei der Beschlussfassung kein Stimmrecht zu.<sup>2)</sup>

(6) Für die Bewertung der Geschäftsanteile findet § 14 Anwendung.

1) Der bisher übliche Verweis auf § 17 GmbHG erübrigt sich, da dieser im Rahmen des MoMiG ersatzlos gestrichen wurde.

2) Dem betroffenen Gesellschafter steht nach § 47 Abs. 4 GmbHG kein Stimmrecht hinsichtlich der Beschlussfassung über seinen Ausschluss zu; ungeachtet dessen steht ihm das Recht zu, an der Gesellschafterversammlung, die über die Zwangseinziehung seines Geschäftsanteils beschließt, teilzunehmen.



(7) Erwerb und Einziehung durch die Gesellschaft unterliegen den Beschränkungen des § 33 GmbHG.

### **§ 12 Dauer der Gesellschaft**

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Zeit eingegangen.

### **§ 13 Erbfolge**

(1) Geht ein Geschäftsanteil von Todes wegen über, so ist der Erwerber des Geschäftsanteils verpflichtet, innerhalb von 6 (sechs) Monaten seit Erbfall die Gesellschaft sowie die Gesellschaft schriftlich von diesem Erwerb zu unterrichten und Ihnen den Geschäftsanteil zum Kauf anzubieten. Für das weitere Verfahren gilt § 10 Abs. 3 entsprechend. Für die Bewertung gilt § 14.

(2) Mehrere Erben haben die Rechte und Pflichten der Gesellschaft gegenüber durch einen gemeinschaftlichen Vertreter oder durch einen Testamentsvollstrecker ausüben. Bis zur Bestimmung eines solchen Vertreters ruhen die Gesellschafterrechte der Berechtigten mit Ausnahme des Gewinnbezugsrechts.

(3) Für den Fall, dass andere Personen als der überlebende Ehegatte oder leibliche Kinder den Geschäftsanteil von Todes wegen erwerben, kann dieser innerhalb von 3 (drei) Monaten seit Bekanntwerden des Eintritts der Erbfolge eingezogen werden. Der Gesellschaft stehen alternativ die Rechte aus § 11 Abs. 4 zu. Für die Bewertung gilt § 14 Abs. 3.

### **§ 14 Bewertung**

(1) Soweit nach diesem Vertrag eine Bewertung von Geschäftsanteilen stattzufinden hat, ist der Wert anzusetzen, der sich im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters unter Anwendung der steuerlichen Vorschriften zur Ermittlung des gemeinen Werts<sup>1)</sup> von Geschäftsanteilen mangels Ableitbarkeit aus Verkäufen ergibt. Ein etwaiger Firmenwert ist nicht zu berücksichtigen.

(2) Dem ausscheidenden Gesellschafter stehen im Fall seiner Kündigung oder der übereinstimmenden Einziehung 85 % des nach Abs. 1 ermittelten Werts zu.

(3) Im Fall der Zwangseinziehung ist abweichend von vorstehendem Abs. 1 der Buchwert des Anteils (Nennbetrag zuzüglich des Anteils an offenen Rücklagen und Gewinnvortrag abzüglich eines eventuellen Verlustvortrags) maßgeblich. Maßgebend ist die Jahresbilanz, die dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Zwangseinziehung am nächsten liegt. Sollte diese Abfindungsregelung unwirksam sein oder werden, erhält der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung in Höhe von 50 % des gemäß Abs. 1 dieses § 14 angesetzten wirklichen Werts seiner Beteiligung erhöht durch offene Rücklagen und Gewinnvortrag bzw. vermindert durch etwaigen Verlustvortrag.

(4) Eventuelle Änderungen des Einheitswerts des Betriebsvermögens durch das Finanzamt oder spätere Bilanzberichtigungen auf Grund steuerlicher Außenprüfungen haben auf die Höhe der Abfindung keinen Einfluss.

(5) Entsteht über die Höhe der nach den vorstehenden Absätzen ermittelnden Abfindung Streit, so ist der Wert – für beide Seiten verbindlich – von einem Sachverständigen zu ermitteln, der auf Antrag des ausscheidenden Gesellschafters oder der Gesellschaft durch den Präsidenten der Industrie- und Handelskammer zu bestimmen ist. Der Sachverständige entscheidet nicht über die Wirksamkeit der jeweiligen Abfindungsklausel.

(6) Der jeweils ermittelte Wert ist dem ausscheidenden Gesellschafter in höchstens drei gleichen Halbjahresraten auszuzahlen, die erste ein halbes Jahr nach Aus-

---

1) Auf Grund des Urteils des BVerfG v. 7.11.2006, 1 BvL10/02, NJW 2007, 573 und der in Umsetzung des Beschlusses erfolgten Änderungen des Bewertungsrechts, erscheint eine Bewertung auf Grund des Stuttgarter Verfahrens kritisch. Ist dieses Bewertungsverfahren dennoch gewünscht, sollte überlegt werden, festzuschreiben, das Stuttgarter Verfahren auf Grundlage der im Jahre 2008 geltenden Bestimmungen anzuwenden.

scheiden. Bis zur Auszahlung ist der jeweilige Betrag mit 2 Prozentpunkten über dem jeweilig zu Beginn eines Geschäftsjahres gültigen Basiszinssatz gem. § 247 BGB zu verzinsen. Der Zinsbetrag ist mit der letzten Rate fällig.

(7) Das gesamte Abfindungsguthaben ist sofort und in einer Summe fällig, wenn der Abfindungsschuldner mit einer Abfindungsrate mehr als 3 (drei) Monate in Verzug gerät.

(8) Abfindungsschuldner ist/sind (anteilig) diejenige/n Person/en, auf die der Geschäftsanteil des ausgeschiedenen Gesellschafters (anteilig) übergegangen ist.

### **§ 15 Kündigung**

(1) Jeder Gesellschafter kann das Gesellschaftsverhältnis mit einer Frist von 6 (sechs) Monaten zum Ende eines Geschäftsjahres mittels eingeschriebenen Briefes (Übergabeeinschreiben) an die Gesellschaft kündigen.

(2) Für den Fall, dass die Gesellschafterversammlung handlungsunfähig ist, kann jeder Gesellschafter das Gesellschaftsverhältnis mit einer Frist von 3 (drei) Wochen mittels eingeschriebenen Briefes (Übergabeeinschreiben) an die Gesellschaft kündigen. Die Gesellschaft gilt insbesondere dann als handlungsunfähig, wenn

(a) zwischen Gesellschaftern und/oder Gesellschaftergruppen Stimmengleichheit besteht (50 : 50) und

(b) eine inhaltliche Einigung über die zukünftige Ausrichtung der Gesellschaft nicht gefunden werden kann und

(c) ein Gesellschafter/eine Gesellschaftergruppe in zwei aufeinander folgenden ordnungsgemäß einberufenen Gesellschafterversammlungen mit einem Antrag scheitert, ohne dass die Gesellschaft über diese Frage einen anderen wirksamen Beschluss fasst.

(3) Durch die Kündigung wird die Gesellschaft vorbehaltlich Abs. 5 nicht aufgelöst, sondern der betreffende Gesellschafter scheidet aus.

Der kündigende Gesellschafter ist verpflichtet, seinen Geschäftsanteil zum Zeitpunkt der (4) Wirksamkeit der Kündigung nach Wahl der Gesellschaft ganz oder geteilt an die Gesellschaft selbst, an einen oder mehrere Gesellschafter oder an einen von der Gesellschaft zu benennenden Dritten abzutreten, oder die Einziehung zu dulden. Der Wert des Geschäftsanteils bestimmt sich nach § 14 Abs. 2.

(5) Ist der Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters 6 (sechs) Monate nach dessen Ausscheiden weder vollständig übernommen noch eingezogen, so ist die Gesellschaft aufgelöst. Der Kündigende nimmt sodann anstelle einer Vergütung seines Geschäftsanteils an der Abwicklung der Gesellschaft teil.

### **§ 16 Auflösung**

(1) Im Fall der Auflösung der Gesellschaft erfolgt die Liquidation durch den oder die Geschäftsführer im Rahmen ihrer bisherigen Vertretungsvollmacht, wenn sie nicht durch Beschluss der Gesellschafterversammlung anderen Personen übertragen wird. Die Liquidatoren können von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit werden.

(2) Ein Auflösungsbeschluss bedarf einer Mehrheit von 3/4 (drei Viertel) der vorhandenen Stimmen und des vertretenen Stammkapitals.

### **§ 17 Steuerklausel**

In allen Fällen, in denen die zuständigen Behörden die Voraussetzungen für verdeckte Gewinnausschüttung feststellen, sind die Beteiligten verpflichtet, der Gesellschaft die bei ihren privaten Steuern anrechenbaren Steuergutschriften aus der Differenz zwischen der vereinbarten und der als angemessen festgestellten Leistung zurückzugewähren. Der Erstattungsanspruch wird fällig, sobald der Anspruch auf das Steuerguthaben entstanden ist; er ist von diesem Zeitpunkt an mit

2 Prozentpunkten über dem jeweilig zu Beginn eines Geschäftsjahres gültigen Basiszinssatz gem. § 247 BGB zu verzinsen.

### § 18 Bekanntmachungen

Bekanntmachungen der Gesellschaft erfolgen ausschließlich im elektronischen Bundesanzeiger.

### § 19 Genehmigtes Kapital<sup>1)</sup>

(1) Die Geschäftsführung ist ermächtigt, das Stammkapital der Gesellschaft bis zum 01. August 2014<sup>2)</sup> einmalig oder mehrmalig um bis zu insgesamt 12 500 €<sup>3)</sup> gegen Bar- und/oder Sacheinlagen<sup>4)</sup> durch Ausgabe von neuen Geschäftsanteilen im Nennbetrag von 1 € zu erhöhen.

(2) Die Geschäftsführung ist ermächtigt, das Bezugsrecht der Gesellschafter bei Kapitalerhöhungen gegen Sacheinlagen zum Zwecke des Erwerbs von Unternehmen, Unternehmensteilen oder Beteiligungen an Unternehmen auszuschließen.<sup>5)</sup>

(3) Die Geschäftsführung ist ermächtigt, die weiteren Einzelheiten der Durchführung von Kapitalerhöhungen aus dem Genehmigten Kapital festzulegen.<sup>6)</sup>

(4) Die Geschäftsführung ist ferner ermächtigt, den Wortlaut der Satzung an das erhöhte Kapital anzupassen und die jeweilige Ausübung zum Handelsregister anzumelden.<sup>7)</sup>

### § 20 Schlussbestimmungen

(1) Dieser Vertrag stellt das Ergebnis sämtlicher Verhandlungen dar. Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen dieses Vertrags bedürfen der Schriftform, sofern nicht gesetzlich ein darüber hinausgehendes Formerfordernis besteht. Gleiches gilt für eine Änderung und/oder Aufhebung der vorstehenden Schriftformklausel.

(2) Sollten sich einzelne Bestimmungen dieses Vertrags als unwirksam und/oder unklar und/oder undurchführbar erweisen oder werden, so wird hierdurch die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. Eine unwirksame und/oder unklare und/oder undurchführbare Bestimmung soll durch eine solche ersetzt werden, die dem beabsichtigten wirtschaftlichen Zweck am nächsten kommt. Gleiches gilt für etwaige Regelungslücken.

(3) Ausschließlicher Gerichtsstand für sämtliche Streitigkeiten aus diesem Vertrag und über die Auslegung dieses Vertrags ist – soweit gesetzlich zulässig – das Gericht am Sitzungssitz der Gesellschaft.

### § 21 Gründungskosten

Die Kosten dieses Vertrags und seines Vollzugs im Handelsregister sowie die mit der Gründung verbundenen Kosten (insbesondere Anwalts- und Steuerberatungshonorare, Notar- und Handelsregistergebühren einschließlich der Kosten der Be-

1) Das Genehmigte Kapital wurde in Anlehnung an die entsprechenden Regelungen innerhalb des Aktienrechts (§§ 202 ff. AktG) durch den neuen § 55a GmbHG eingeführt.

2) Möglich ist eine Ermächtigung für einen Zeitraum von höchstens fünf Jahren nach Eintragung der Gesellschaft bzw. Eintragung der Satzungsänderung in das Handelsregister. Um eventuelle Berechnungsprobleme auszuschließen, wurde vorliegend ein Fünfjahreszeitraum ab Beschlussfassung gewählt.

3) Das Genehmigte Kapital darf höchstens 50 % des zum Zeitpunkt des Beginns der Ermächtigung bestehenden Stammkapitals betragen (§ 55a Abs. 1 Satz 2 GmbHG).

4) Die Ausgabe neuer Geschäftsanteile gegen Sacheinlagen ist nach § 55a Abs. 3 GmbHG möglich, sofern im Beschluss vorgesehen.

5) Vgl. zu dieser Klausel Priester, GmbHR 2008, 1177, 1180. Einen Bezugsrechtsausschluss ebenfalls befürwortend Sikora, NWB 2009, 1930, 1936.

6) Ein vorrangiges Bezugsrecht der Altgesellschafter besteht nach diesseitiger Auffassung nicht; wohl ebenso Fliegner, DB 2008, 1668, 1670.

7) Die Gesetzesbegründung betont explizit (BT-Drucks. 16/9737, 99), dass die Ausübung des Genehmigten Kapitals keiner notariell beurkundeten Änderung des Gesellschaftsvertrags bedarf, sondern lediglich der Anmeldung zum Handelsregister.

kanntmachung, etwaige Kosten der Gründungsprüfung sowie etwaige sonstige Kosten) trägt die Gesellschaft bis zur Höhe ihres Stammkapitals,<sup>1)</sup> höchstens jedoch bis zu einem Betrag von 2 500 €. <sup>2)</sup> Ein darüber hinausgehender Betrag ist von dem Gründungsgesellschafter bzw. den Gründungsgesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungen zueinander zu tragen.

## V. Muster eines Gründungsprotokolls

61

Verhandelt am 27. Juli 2009 (zweitausendneun).

Vor mir, dem Hamburgischen Notar Dr. Schulze,

erschieden heute in meinen Amtsräumen Neuer Wall 11, 20354, Hamburg:

Herr Alfred Müller,

geb. am 1. Januar 1980,

wohnhaft Neuer Wall 11, 20354 Hamburg,

ausgewiesen durch Personalausweis mit der Nr. 1234567,

handelnd im eigenen Namen

– nachfolgend „Erschienenener zu 1.“ genannt –

Herr Bernd Meier,

geb. am 1. Januar 1950,

wohnhaft Neuer Wall 11, 20354 Hamburg,

ausgewiesen durch Personalausweis mit der Nr. 2345678,

handelnd nicht im eigenen Namen, sondern namens und in Auftrag der Gesellschaft in Fa. Bäckerei C. Meier KG mit Sitz in Hamburg, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Hamburg unter HRA 11111 auf Grund hiermit überreichter notariell beglaubigter Vollmacht<sup>3)</sup> des beurkundenden Notars vom heutigen Tage

– nachfolgend „Erschienenener zu 2.“ genannt –

– die Erschienenen zu 1. und 2. nachfolgend gemeinsam auch „Erschienene“ genannt –.

Die Erschienenen erklärten:

Wir errichten hiermit eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und stellen den dieser Niederschrift als Anlage beigefügten Gesellschaftsvertrag fest.

- 1) Diese Regelung betrifft den Fall der UG (haftungsbeschränkt). Die UG (haftungsbeschränkt) darf lediglich mit Gründungskosten in Höhe ihres Stammkapitals belastet werden. Darüber hinausgehende Kosten sind von dem(n) Gründungsgesellschafter(n) privat im Verhältnis ihrer Beteiligungen zueinander zu tragen.
- 2) Eine Regelung zu den Gründungskosten ist erforderlich, da ein Abzug der Gründungskosten als Betriebsausgaben nur möglich ist, sofern sich eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Übernahme dieser Kosten aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt; BFH v. 11.10.1989, I R 12/87, BStBl II 1990, 89; BFH v. 11.2.1997, I R 43/96, NV 1997, 711. Andernfalls handelt es sich hierbei nicht um Betriebsausgaben, sondern lediglich um Anschaffungskosten der Beteiligung; BFH v. 20.4.2004, VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597.
- 3) Die Gründer können sich bei der Gründung vertreten lassen. In Abweichung zu dem allgemeinen Grundsatz des § 167 Abs. 2 BGB, nach dem die Vollmacht nicht der Form des Rechtsgeschäfts bedarf, auf das sich die Vollmacht bezieht, bestimmt § 2 Abs. 2 GmbHG, dass eine Unterzeichnung durch Bevollmächtigte nur auf Grund notariell beurkundeter oder beglaubigter Vollmacht zulässig ist. Das Muster sieht aus Kostengründen eine Beglaubigung (§ 129 BGB) vor.

Wir bestellen<sup>1)</sup> den Erschienenen zu 1. zum alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer.

Von den Beschränkungen des § 181 BGB ist der Erschienene zu 1. befreit.

Der Notar wies die Erschienenen darauf hin,<sup>2)</sup> dass

- ein Gesellschafter und die Personen, für deren Rechnung er Stammeinlagen übernommen hat, der Gesellschaft als Gesamtschuldner haften, falls zum Zwecke der Errichtung der Gesellschaft falsche Angaben gemacht worden sind oder die Gesellschaft durch Einlagen oder Gründungsaufwand vorsätzlich oder grob fahrlässig geschädigt worden ist;
- ein Gesellschafter, der zum Zwecke der Errichtung der Gesellschaft falsche Angaben gemacht hat, mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft werden kann;
- bei Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister der Wert des Gesellschaftsvermögens (zuzüglich des Gründungsaufwands) nicht niedriger sein darf als das Stammkapital und der Gesellschafter zum Ausgleich eines insoweit bestehenden Fehlbetrags verpflichtet ist;
- jeder Gesellschafter für die Leistung der von anderen Gesellschaftern übernommenen, aber nicht geleisteten, Stammeinlagen haftet sowie
- die Gesellschaft vor ihrer Eintragung in das Handelsregister nicht als Gesellschaft mit beschränkter Haftung besteht und dass die Geschäftsführer, die vor Eintragung im Namen der Gesellschaft handeln, möglicherweise persönlich haften.

### **Vollmacht**

Die Erschienenen bevollmächtigen hiermit die Notarfachangestellten:

Herrn A

Frau B

Herrn C

und zwar jede(n) einzeln und unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB, Änderungen und Ergänzungen dieser Verhandlung zu beschließen und zum Handelsregister anzumelden.

Die Bevollmächtigten sind befugt, Untervollmachten zu erteilen.

Von dieser Vollmacht darf nur nach vorheriger Rücksprache und nur vor dem beurkundenden Notar oder seinem Vertreter im Amt Gebrauch gemacht werden.

Hierüber ist diese in Urschrift bei mir verbleibende Niederschrift aufgenommen, dem Erschienenen vorgelesen, von ihm genehmigt und eigenhändig wie folgt unterschrieben und auch von mir dem Notar, unterschrieben und besiegelt worden.

---

Alfred Müller, Bernd Meier als Vertreter der Gesellschaft in Fa. Bäckerei C. Meier KG<sup>3)</sup>

1) Die Bestellung zum Geschäftsführer sollte im Gründungsprotokoll und nicht in der Satzung geregelt werden. Zwar ist auch diese Vorgehensweise in § 6 Abs. 3 Satz 2 GmbHG vorgesehen, allerdings ist nach der Entscheidung des BGH v. 16. 2.1981, II ZR 89/79, GmbHR 1982, 129 in diesem Fall unklar, inwieweit Sonderrechte des Satzungs-Geschäftsführers auf die Geschäftsführung bestehen.

2) Die Belehrungen sollten nach BGH v. 9.3.1981, II ZR 54/80, NJW 1981, 1373, 1375 f. zumindest Hinweise auf die allgemeine Differenzhaftung, die Haftung nach §§ 9a, 11 Abs. 2, 24 GmbHG sowie auf die Strafbarkeit nach § 82 GmbHG enthalten.

3) Das Gründungsprotokoll ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GmbHG von sämtlichen Gesellschaftern zu unterschreiben (vgl. ebenfalls §§ 9, 13 BeurkG).

## VI. Muster einer Handelsregisteranmeldung

62

An das

Amtsgericht Hamburg

– Handelsregister Abt. B –

Caffamacherreihe 20

20355 Hamburg

### Handelsregisteranmeldung der GmbH

Als der Geschäftsführer der Firma Müller & Meier Feine Speisen GmbH i. G. überreiche ich:<sup>1)</sup>

- in elektronisch beglaubigter Abschrift: Notarielle Niederschrift vom 27. Juli 2009 des Notars Dr. Schulze in Hamburg (UR Nr. 1001/2008), die den Gesellschaftsvertrag und meine Bestellung zum Geschäftsführer enthält;
- in elektronischer Aufzeichnung: die Liste der Gesellschafter.

Ich melde die Gesellschaft und mich als deren Geschäftsführer zur Eintragung in das Handelsregister an. Zum Geschäftsführer wurde bestellt: (Herr Alfred Müller,<sup>2)</sup> geb. am 1. Januar 1980, wohnhaft Neuer Wall 11, 20354 Hamburg).

Die Vertretung ist wie folgt geregelt:

Die Gesellschaft wird durch einen oder mehrere Geschäftsführer vertreten.

Ist nur ein Geschäftsführer bestellt, so vertritt er die Gesellschaft allein. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, wird die Gesellschaft durch zwei Geschäftsführer gemeinschaftlich oder durch einen Geschäftsführer gemeinsam mit einem Prokuristen vertreten.

Die Gesellschafterversammlung kann einem oder mehreren Geschäftsführern Alleinvertretungsbefugnis erteilen und/oder diese(n) von den Beschränkungen des § 181 BGB befreien sowie die Geschäftsführungsbefugnis einschränken oder erweitern.

Der Geschäftsführer Alfred Müller vertritt die Gesellschaft allein, auch wenn weitere Geschäftsführer bestellt werden sollten. Er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit.<sup>3)</sup>

### Versicherungen des Geschäftsführers

Ich, der Geschäftsführer, versichere, dass

- auf die Stammeinlage von dem Gesellschafter Alfred Müller in Höhe von insgesamt 13 000 € (13 000 Geschäftsanteile à 1 €) 13 000 € eingezahlt sind sowie auf die Stammeinlage von der Gesellschafterin Bäckerei C. Meier KG in Höhe von insgesamt 12 000 € (12 000 Geschäftsanteile à 1 €) 12 000 € eingezahlt sind und sich die eingezahlten Beträge endgültig in meiner freien Verfügung als Geschäftsführer befinden;
- das Stammkapital außer mit dem satzungsgemäß von der Gesellschaft übernommenen Gründungsaufwand bis zu 2 500 € nicht mit Verbindlichkeiten vorbelastet ist;

1) Im Fall der Gründung obliegt die Einreichung der nummerierten Gesellschafterliste noch immer dem Geschäftsführer (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG).

2) Ggf. Geburtsname anzugeben.

3) Nach einer neuen Entscheidung des LG Stralsund v. 27.1.2009, 3 T 7/08, DStR 2009, 1386, bedarf es auch für die Anmeldung der Vertretungsbefugnis bei mit Musterprotokoll gegründeter Unternehmungsgesellschaft eine Darlegung sowohl der abstrakten, als auch der konkreten Vertretungsbefugnis, auch wenn sich diese aus dem Gesetz ergibt. Hinsichtlich der Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB wurde dies zudem durch das OLG Stuttgart v. 28.4.2009, 8 W 116/09, DB 2009, 1121, entschieden.

- (gegebenenfalls Offenlegungspflicht nach § 19 Abs. 5 Satz 2 GmbHG, wenn die Einlage als Darlehen an den Gesellschafter zurückfließen soll);<sup>1)</sup>
- ich nicht als Betreuer bei der Besorgung meiner Vermögensangelegenheiten ganz oder teilweise einem Einwilligungsvorbehalt (§ 1903 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) unterliege und noch nie auf Grund einer behördlichen Anordnung in einer Anstalt verwahrt wurde (Amtsunfähigkeit);
- mir weder durch gerichtliches Urteil noch durch vollziehbare Entscheidung einer Verwaltungsbehörde die Ausübung eines Berufs, Berufszweigs, Gewerbes oder Gewerbebezugs untersagt wurde, sofern der Unternehmensgegenstand ganz oder teilweise mit dem Gegenstand des Verbots übereinstimmt;
- keine Umstände vorliegen, auf Grund derer ich nach § 6 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 3 sowie Satz 3 GmbHG von dem Amt als Geschäftsführer ausgeschlossen wäre. Während der letzten fünf Jahre erfolgte im Inland (bzw. im Ausland wegen mit nachstehenden Taten vergleichbaren Straftaten) keine Verurteilung wegen einer oder mehrerer vorsätzlich begangener nachfolgender Straftaten:
  - - Unterlassen der Stellung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Insolvenzverschleppung, § 15 Abs. 4 InsO);
  - - Bankrott, schwerer Bankrott, Verletzung der Buchführungspflicht, Schuldner- oder Gläubigerbegünstigung (§§ 283 bis 283d StGB);
  - - falsche Angaben nach § 82 GmbHG oder § 399 AktG;
  - - unrichtige Darstellung nach § 400 AktG, § 331 HGB; 313 UmwG oder § 17 PubLG oder
  - - Betrug, Computerbetrug, Subventionsbetrug, Kapitalanlagebetrug (§§ 263–264a StGB) oder Kreditbetrug, Untreue, Vorenthalten und Veruntreuen von Arbeitsentgelt (§§ 265b–266a StGB); mit einer Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr;
- ich am 27. Juli 2009 durch den Notar Dr. Schulze in Hamburg über meine unbeschränkte Auskunftspflicht gegenüber dem Gericht nach § 53 Abs. 2 BZRG belehrt worden bin.

Inländische Geschäftsanschrift der Gesellschaft: Neuer Wall 11, 20354 Hamburg.<sup>2)</sup>

Der Gegenstand des Unternehmens bedarf staatlicher Genehmigung, die zeitgleich beantragt worden ist.<sup>3)</sup>

Hamburg, den 27. Juli 2009

---

Alfred Müller

Geschäftsführer

Nr. 1002 der Urkundenrolle für das Jahr 2009

Die Unterschrift des Geschäftsführers Alfred Müller wird hiermit öffentlich beglaubigt.

Die Frage des Notars nach einer Vorbefassung im Sinne des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 des Beurkundungsgesetzes wurde von dem Erschienenen verneint.

---

1) Zum Hin- und Herzahlen ? Rz. 34–37.

2) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 GmbHG ist die inländische Geschäftsanschrift nun Registerinhalt.

3) Das Erfordernis einer staatlichen Genehmigung hindert nach dem MoMiG nicht mehr die Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. Vielmehr können Antrag auf Eintragung in das Handelsregister sowie Genehmigung nun zeitgleich gestellt werden. Nichtsdestotrotz ist der Mandant darauf hinzuweisen, dass er auch nach Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister die genehmigungspflichtige Tätigkeit nicht aufnehmen darf, bevor er nicht die Genehmigung erhalten hat; ? Rz. 47.

Hamburg, den 27. Juli 2009

Dr. Schulze

Notar

## VII. Muster einer Gesellschafterliste

Gesellschafterliste der Gesellschaft in Firma Müller & Meier Feine Speisen GmbH  
i. G. mit Sitz in Hamburg

**Stammkapital 25 000 €**

Laufende Nummer Geschäfts- anteil	Name/ Firma	Vorname	Geburts- datum	Beruf	Wohnort	Nennbetrag <sup>1)</sup>
1–13 000	Müller	Alfred	1.1.1980	Kauf- mann	Hamburg	je 1 € <sup>2)</sup>
13 001– 25 000	Bäckerei C. Meier KG				Hamburg	je 1 €
Gesamt: 25 000						

Hamburg, den 27. Juli 2009

Dr. Schulze, Notar / Alfred Müller<sup>3)</sup>

63

- 1) Es bedarf weder einer Unterscheidung danach, inwieweit die Stammeinlagen Bar- und/oder Sacheinlagen sind, noch eines Hinweises darauf, inwieweit die Stammeinlagen tatsächlich geleistet wurden.
- 2) Nach derzeitigem Diskussionsstand ist eine solche Darstellung innerhalb der Gesellschafterliste möglich. Im Einzelfall sollte dieses Vorgehen mit dem zuständigen Notar und Handelsregister abgestimmt werden, da bis zur Klärung durch die Rechtsprechung noch erhebliche Rechtsunsicherheit besteht.
- 3) Durch das MoMiG wurde die Gesellschafterliste erheblich aufgewertet. Insbesondere wurde § 40 GmbHG nun dahingehend geändert und erweitert, dass auch der gutgläubige Erwerb (existenter) Geschäftsanteile möglich ist. Der gute Glaube knüpft dabei an die Gesellschafterliste, vgl. hierzu auch Pröpper, GmbH-StB 2009, 141. Der öffentliche Glaube, der der Gesellschafterliste nun zukommt, soll dadurch gewährleistet werden, dass die Gesellschafterliste im Regelfall durch den Notar eingereicht wird (§ 40 Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Für den Fall der Unterschrift durch den/die Geschäftsführer – beispielsweise bei Gründung – bedarf es nach herrschender Ansicht der Unterschrift aller Geschäftsführer.





## Haushaltsnahe Dienstleistungen/ Kinderbetreuungskosten

von Diana Durst, RA/FA für StR

### Inhalt

	Rz.
<b>A. Problemanalyse</b> .....	<b>1-22</b>
I. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen .....	2-9
1. Geringfügige Beschäftigung (Minijob) .....	2-3
2. Sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen .....	4-9
II. Handwerkerleistungen .....	10-14
III. Kinderbetreuungskosten .....	15-22
1. Neuordnung ab VZ 2009 .....	15
2. Allgemeine Voraussetzungen .....	16-22
a) Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten .....	17-19
b) Privat veranlasste Kinderbetreuungskosten .....	20-22
<b>B. Problemlösungen</b> .....	<b>23-41</b>
I. Anspruchsberechtigung .....	23-30
1. Wohnungseigentümergeinschaften .....	25-26
2. Mieter .....	27
3. Heimbewohner .....	28-29
4. Umzug .....	30
II. Nachweiserfordernisse .....	31-33
III. Berücksichtigungsfähige Aufwendungen bei den Kinderbetreuungskosten .....	34-40
IV. Nachweis der Aufwendungen für Kinderbetreuung .....	41
<b>C. Know-how</b> .....	<b>42-43</b>
I. Schematischer Überblick zu § 35a EStG .....	42
II. Schematischer Überblick zu § 9c EStG .....	43

### Schrifttum

**Brockmann/Hörster**, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; ; **Durst**, Steuerentlastung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Kinderbetreuung, KÖSDI 2007, 15486; ; **Durst**, Steuerminderung durch haushaltsnahe Dienstleistungen und Kinderbetreuungskosten, KÖSDI 2009, 16495; ; **Fuhrmann**, Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen in 2009, SteuerConsultant 2009, 18; ; **Hechtner/Hundsdoerfer**, Unbeabsichtigte Verdoppelung des Abzugshöchstbetrages für haushaltsnahe Dienstleistungen bereits für 2008 als weiteres unfreiwilliges Konjunkturpaket?, ZSteu 2008, 457; ; **Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff**, Belastungsverschiebungen durch das Familienleistungsgesetz – Kindergelderhöhung sowie Änderungen bei Kinderbetreuungskosten und haushaltsnahen Dienstleistungen, FR 2009, 55; ; **Hillmoth**, Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten ab 2006, INF 2006, 377; ; **Korn/Strahl**, Beratungsrelevante Aspekte zum JStG 2009 und zu weiteren steuerlichen Änderungsgesetzen, KÖSDI 2009, 16358; ; **Lehr**, Haushaltsnahe Dienstleistungen – Neue (und alte) Fördermöglichkeiten nach § 35a Abs. 2 EStG, INF 2006, 460; ; **Plenker/Schaffhausen**, Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ab 2009, DB 2009, 191; ; **Ross**, Die Änderung der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen, DStZ 2006, 446; ; **Scholz**, Die Neuregelung der steuerlichen Förderung von Kinderbetreuungskosten und ihre Auswirkungen auf Unterhalt, FamRZ 2006, 737; ; **Seifert**, Lohnsteuerliche Änderungen zum Jahreswechsel 2008/2009, DStZ 2009, 29; ; **Strahl**, Brennpunkt Kinder, Kinderbetreuungskosten, haushaltsnahe Dienstleistungen, in Beratungsbrennpunkt Steueränderungsgesetze 2006/2007 (TT 52), Köln 2006, 150; ; **Tausch/Plenker**, Änderungen durch die Gesetze zur Eindämmung mißbräuchlicher Steuergestaltungen und zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung, DB 2006, 800.

### A. Problemanalyse

- 1 Die erst im Jahr 2006 eingeführten steuerlichen Regelungen zu haushaltsnahen sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen und haushaltsnahen Dienstleistungen einschließlich Pflegeleistungen gem. § 35a EStG wurden durch das sog. **„Konjunkturpaket I“** (Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21.12.2008) geändert und sodann durch das einen Tag später ausgefertigte Gesetz zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen (**Familienleistungsgesetz – FamLeistG**) kodifiziert.<sup>1)</sup> Die bisherigen Regelungen werden ab 2009 – anders als bisher – in einer Vorschrift zusammengefasst. Darüber hinaus wird die Steuerermäßigung ab dem VZ 2009 deutlich ausgeweitet. Durch das FamLeistG sind zudem die bisherigen Normen zum Abzug der Kinderbetreuungskosten (§ 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 EStG) aufgehoben und durch einen neuen § 9c EStG ersetzt worden.

#### I. Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen

##### 1. Geringfügige Beschäftigung (Minijob)

- 2 Für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse i. S. d. § 8a SGB IV (Minijob) im **Privat-haushalt** in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat kann ab VZ 2009 ein Abzug von der Steuerschuld in Höhe von 20 % (bisläng 10 %), höchstens jedoch von 510 € jährlich geltend gemacht werden.<sup>2)</sup> Betragen die Aufwendungen des Stpfl. für ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Privathaushalt mindestens 2 550 €, wird der Höchstbetrag von 510 € erreicht (20 % von 2 550 € = 510 €). Die bisherige Minderung des Höchstbetrags um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem das geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnis nicht bestand, entfällt mit Wirkung ab 2009.
- 3 Eine geringfügige Beschäftigung im Privathaushalt ist gegeben, wenn sie durch einen privaten Haushalt begründet ist und sonst gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts ausgeübt wird – z. B. die Zubereitung von Mahlzeiten, die Reinigung der Wohnung, Gartenpflege sowie die Pflege, Versorgung und Betreuung von Kindern und alten, kranken oder pflegebedürftigen Personen<sup>3)</sup> – und das Arbeitsentgelt regelmäßig **400 € im Monat** nicht übersteigt. Hierbei muss für den Beschäftigten im Wege des **Haushaltscheckverfahrens** eine Pauschale i. H. v. 12 % des Arbeitsentgelts an die zentrale Einzugsstelle entrichtet werden.

**Beratungshinweis:** Da es **Wohnungseigentümergeinschaften** und Vermietern bei ihrer Vermietertätigkeit nicht erlaubt ist, am Haushaltscheckverfahren teilzunehmen, sind diese nicht begünstigt.<sup>4)</sup> Laut FinVerw. können sie aber die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigen.

##### 2. Sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen

- 4 Anders als einschließlich bis 2008 wird die Steuerermäßigung für haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse sowie haushaltsnahe Dienstleistungen einschließlich Pflege- und Betreuungsleistungen ab dem 1.1.2009 zusammen berechnet. Für haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäfti-

1) BGBl. I 2008, 2955 = BStBl I 2009, 136.

2) Vgl. § 35a Abs. 1 EStG i. d. F. des FamLeistG.

3) Fuhrmann, SteuerConsultant 2009, 18.

4) BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003 (koordinierter Ländererlass), BStBl I 2007, 783, Tz. 2.

ungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Handwerkerleistungen sind, vermindert sich die tarifliche ESt. auf Antrag um 20 % der Aufwendungen, **höchstens jedoch um 4 000 € jährlich** (bis 2008: 2 400 €).<sup>1)</sup> Danach können derartige Aufwendungen bis zu einer Höhe von 20 000 € pro Jahr geltend gemacht werden.

Der Steuerabzugsbetrag von max. 4 000 € kann auch für die Inanspruchnahme von **Pflege- und Betreuungsleistungen** unabhängig vom Schweregrad der Pflegebedürftigkeit sowie für Aufwendungen in Anspruch genommen werden, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem **Heim** oder zur **dauernden Pflege** erwachsen. Voraussetzung ist, dass in den Aufwendungen Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe vergleichbar sind.<sup>2)</sup> Weitere Voraussetzung ist, dass das Beschäftigungsverhältnis bzw. die Dienstleistung in einem in der EU oder dem EWR liegenden Haushalt des Stpfl. oder – bei Pflege- und Betreuungsleistungen – in einem Haushalt der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht wird. Bei Unterbringung in einem Heim oder für dauernde Pflege ist Voraussetzung, dass das Heim oder der Ort der dauernden Pflege in der EU oder dem EWR liegt.

**Gestaltungshinweis:** Mithin können z. B. auch Stpfl. die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen, die auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Durch die Änderung des § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG ist allerdings ab 2009 die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a EStG bei **beschränkt Stpfl.** (§ 1 Abs. 4 EStG) ausgeschlossen.

Auch hier vermindert sich der Höchstbetrag von 4 000 € nicht mehr, wenn das haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnis nicht während des gesamten Kalenderjahres besteht. Eine **Zwölfteilung** des Höchstbetrags entfällt also. Bei haushaltsnahen Dienstleistungen und Pflege- und Betreuungsleistungen ist bereits bisher nicht gezwölfelt worden. Bei Pflege- und Betreuungsleistungen werden jedoch die Leistungen der Pflegeversicherung sowie Leistungen im Rahmen des sog. „Persönlichen Budgets“ (§ 17 SGB IX) auf die Aufwendungen des Stpfl. angerechnet. Nimmt die pflegebedürftige Person den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 Satz 3 EStG in Anspruch, scheidet eine Berücksichtigung der Pflegeaufwendungen nach § 35a Abs. 2 EStG aus.

**Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse** mit in demselben Haushalt lebenden nahen **Angehörigen** (z. B. Ehegatten und Kinder) sowie zwischen Partnern nichtehelicher Lebensgemeinschaften und eingetragenen Partnerschaften werden im Rahmen des § 35a Abs. 2 EStG wegen des typischerweise fehlenden Über- und Unterordnungsverhältnisses nicht anerkannt. Leben die pflegebedürftige Person und der pflegende Angehörige in unterschiedlichen Haushalten, kommt es hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung auf die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beschäftigungsverhältnisses, die Fremdvergleichbarkeit und die tatsächliche Durchführung an.<sup>3)</sup>

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören nur Tätigkeiten, die **keine handwerklichen Leistungen** nach § 35a Abs. 3 EStG sind, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden und für die eine Dienstleistungsagentur oder ein selbständiger Dienstleister in Anspruch genommen wird, dies sind z. B.:

- **Reinigung der Wohnung** (z. B. durch Angestellte einer Dienstleistungsagentur oder einen selbständigen Fensterputzer);
- **Gartenpflegearbeiten** (z. B. Rasenmähen, Heckenschneiden, Straßen- und Gehwegreinigung sowie Winterdienst);

**Anmerkung:** Bei Dienstleistungen, die sowohl auf öffentlichem Gelände als auch auf dem Privatgelände durchgeführt werden, gilt die Begünstigung nur für das

1) § 35a Abs. 2 EStG i. d. F. des FamLeistG.

2) Strahl, KÖSDI 2009, 16371.

3) BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl II 2007, 783, Tz. I.4.

# Haushaltsnahe Dienstleistungen/Kinderbetreuungskosten

## A. Problemanalyse

Privatgelände. Dies gilt selbst dann, wenn bezüglich der öffentlichen Fläche eine konkrete Verpflichtung besteht.<sup>1)</sup>

- **Umzugsdienstleistungen** für Privatpersonen;
- **Pflege** von Angehörigen (z. B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes).

**Beratungshinweis:** Frisör- oder Kosmetikerleistungen sowie andere personenbezogene Dienstleistungen sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen i. S. d. § 35a EStG, selbst dann nicht, wenn sie im Haushalt des Stpfl. erbracht werden. Solche Leistungen können aber zu den Pflege- und Betreuungsleistungen gehören, wenn sie im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführt sind.<sup>2)</sup>

- 9 Durch die Einbeziehung der Pflege- und Betreuungsleistungen in die Regelung des § 35a EStG entfällt der bisher in § 33a Abs. 3 EStG geregelte Abzug der entsprechenden Aufwendungen als **außergewöhnliche Belastung**. § 33a Abs. 3 EStG wurde mit Wirkung ab 2009 entsprechend aufgehoben. Dies ist für das **LSt-Ermäßigungsverfahren** von Bedeutung. Auf der Lohnsteuerkarte 2009 können hierfür keine Freibeträge mehr eingetragen werden; vielmehr können nunmehr die begünstigten Aufwendungen nach § 35a EStG mit dem Vereinfachten der bisherigen Steuerermäßigung als Freibetrag berücksichtigt werden. Die Anwendung des vereinfachten Eintragsverfahrens (§ 39a Abs. 2 Satz 5 EStG) scheidet insoweit aus.<sup>3)</sup>

## II. Handwerkerleistungen

- 10 Bei den **Handwerkerleistungen** kommt es nach der Neufassung des § 35a Abs. 3 EStG zu einer Verdoppelung des von der ESt. abziehbaren Betrags. Nunmehr sind auf Antrag **20 %** der Aufwendungen für Handwerkerleistungen abzugsfähig, **höchstens aber 1 200 €**.

**Anmerkung:** Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie verspricht sich allein von dieser Maßnahme eine Entlastung der privaten Haushalte um 1,5 Mrd. € pro Jahr. Zudem prognostiziert es einen Umsatzanstieg in der Handwerkswirtschaft von bis zu 10 Mrd. €. Dies entspricht einem zusätzlichen Wachstum im Handwerk von bis zu 2 %. Nach dem Fraktionsentwurf zum ersten Konjunkturprogramm will die Bundesregierung die Wirksamkeit der verbesserten Absetzbarkeit der Handwerkerleistungen in zwei Jahren überprüfen.

- 11 Nach § 52 Abs. 50b Satz 4 EStG ist der auf 1 200 € verdoppelte Höchstbetrag erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die im **VZ 2009** geleistet werden, soweit die zu Grunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht werden. Anders als diese Anwendungsregelung ist die Verdoppelung des Höchstbetrags aber – scheinbar aus Versehen – nach Art. 4 Abs. 3 des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten (22.12.2008). Hieraus folgt m. E., dass die Verdoppelung des Höchstbetrags bereits für den **VZ 2008** gilt.<sup>4)</sup> Die FinVerw. vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die Anhebung des Förderhöchstbetrags gem. der Anwendungsregel zum § 52 Abs. 50b EStG trotz der bereits in 2008 erfolgten Gesetzesverkündung erst für Aufwendungen zum Tragen kommt, die im VZ 2009 geleistet und deren zu Grunde liegende Leistungen nach dem 31.12.2008 erbracht worden sind.<sup>5)</sup>

1) Fuhrmann, SteuerConsultant 2009, 18.

2) BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl II 2007, 783, Tz. I.6.

3) Seifert, DStZ 2009, 43.

4) Hechtner/Hundsdoerfer, ZSteu 2008, 457.

5) OFD Koblenz v. 17.3.2009, S 2296b – A – St 323 (koordinierter Ländererlass), LEXinform 5231931; OFD Münster v. 2.4.2009, Kurzinformation Einkommensteuer 011/2009, NWB 2009, 1138.

**Anmerkung:** Es ist zu erwarten, dass eine gerichtliche Klärung herbeigeführt wird. Bis dahin empfiehlt es sich, entsprechende Steuerbescheide offen zu halten.

Die Begünstigung gilt für alle handwerklichen Tätigkeiten im Rahmen von **Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die in einem EU-Haushalt des Stpfl. erbracht werden. Unbeachtlich ist, ob es sich um größere Renovierungs- oder kleinere Ausbesserungsarbeiten handelt, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts erledigt werden. Nach wie vor nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme.

12

Zu den **begünstigten handwerklichen Tätigkeiten** zählen:<sup>1)</sup>

- Arbeiten an Innen- und Außenwänden,
- Arbeiten an Dach, Fassade und Garage,
- Reparatur/Austausch von Türen und Fenstern,
- Streichen/Lackieren von Türen und Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren,
- Reparatur/Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen),
- Reparatur/Wartung/Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen,
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche,
- Modernisierung des Badezimmers,
- Reparatur/Wartung von Haushaltsgegenständen, wie Waschmaschine, Spülmaschine, Herd, Fernseher, PC und anderen Gegenständen, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können,
- Gartengestaltung,
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück,
- Kontrollaufwendungen (z. B. Kontrolle von Blitzschutzanlagen, Schornsteinfegergebühren),
- handwerkliche Leistungen für Hausanschlüsse (z. B. Stromkabel, Fernseekabel), soweit Zuleitungen zum Haus oder zur Wohnung betroffen sind und es sich nicht um eine Neumaßnahme (Nutz- oder Wohnflächenschaffung bzw. -erweiterung) handelt.

Die Abzugsmöglichkeit besteht auch bei Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die im Regelfall nur von Fachkräften durchgeführt werden, unabhängig davon, ob die Aufwendungen für die einzelne Maßnahme **Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand** darstellen. Das beauftragte Unternehmen muss nicht in die Handwerksrolle eingetragen sein. Es können auch Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG mit der Leistung beauftragt werden. Die Leistung muss allerdings im Haushalt des Stpfl. ausgeführt werden; findet die Handwerkerleistung (z. B. Fehlersuche und Reparatur des Fernsehers oder PC) in der Werkstatt des Handwerkers statt, scheidet eine Steuerermäßigung aus. Die Qualifizierung des stationären Campingwagens auf einem Campingplatz sowie der Garage als Haushalt i. S. d. § 35a EStG – Letzteres mit der Folge, dass Renovierungs-, Modernisierungs- und Erhaltungsarbeiten an privaten Kraftfahrzeugen von der Steuerermäßigung erfasst werden<sup>2)</sup> – geht m. E. zu weit und ist nur wenig praxisrelevant. Ein aktives hauswirtschaftliches Leben wird nach dem Wortlaut des § 35a EStG indes nicht gefordert.<sup>3)</sup>

13

Abzugsfähig sind nach wie vor nur **Arbeits-, Fahrt- und Maschinenkostenanteile**, nicht hingegen Materialkosten. Mithin ist bei der Vereinbarung von Einheitspreisen ein gesonderter Ausweis der im Rechnungsbetrag enthaltenen Materialkosten erforderlich.<sup>4)</sup> Der Höchstbetrag von 1 200 € wird also bei einem Anteil der Arbeitskosten

14

1) BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl II 2007, 783, Tz. II.14.

2) Ross, DSTZ 2006, 448.

3) Lehr, INF 2006, 461.

4) OFD Koblenz v. 1.6.2006, S 2296b a – St 32 3, DStR 2006, 1651.

für die begünstigte Handwerkerleistung von **6 000 €** (20 % von 6 000 € = 1 200 €) ausgeschöpft.

**Anmerkung:** Bis einschließlich dem Kalenderjahr 2006 lässt die FinVerw. die Ermittlung des Anteils der steuerbegünstigten Arbeitskosten an den Gesamtaufwendungen durch **Schätzung** zu.<sup>1)</sup>

**Gestaltungshinweis:** Bei der Qualifizierung als haushaltsnahe Dienstleistung bzw. Handwerkerleistung besteht im Hinblick auf die Ausschöpfung der jeweiligen Höchstbeträge durchaus Gestaltungsspielraum. Es ist denkbar, dass ein und derselbe Dienstleister im Rahmen eines Auftrags sowohl haushaltsnahe Dienstleistungen als auch Handwerkerleistungen erbringt. So können z. B. einfache Pflanzarbeiten sowie das Rasenmähen und Vertikutieren durch einen Gärtner haushaltsnahe Dienstleistungen darstellen, wobei gartengestalterische Arbeiten wie z. B. das Anlegen von Beeten, Teichen etc. Handwerkerleistungen sind. Andererseits kann auch ein ausgebildeter Handwerker durchaus (ausschließlich) haushaltsnahe Dienstleistungen erbringen. Die Beauftragung eines Partyservice mit ausgebildetem Koch ist indes vollumfänglich nicht begünstigt, weil hier die Lieferung der Ware im Vordergrund steht.<sup>2)</sup>

### III. Kinderbetreuungskosten

#### 1. Neuordnung ab VZ 2009

- 15** Durch das FamLeistG sind die im Jahr 2006 erstmals kodifizierten Regelungen zum Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 EStG)<sup>3)</sup> aufgehoben worden und durch einen neuen § 9c EStG ersetzt worden, der ab dem VZ 2009 zur Anwendung kommt. Der neue § 9c EStG sieht indes keine materiell-rechtlichen Änderungen vor. Abzugsfähig wie Betriebsausgaben bzw. als Sonderausgaben sind (neben dem Arbeitnehmerpauschbetrag) nach wie vor jährlich zwei Drittel der Betreuungskosten, höchstens jedoch 4 000 € pro Kind.

**Anmerkung:** Zwar deutet der Wortlaut „können“ in § 9c Abs. 1, 2 EStG (im Gegensatz zu

„Sonderausgaben sind“ im ehemaligen § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 EStG) zunächst auf ein Wahlrecht des Stpfl. hin. Jedoch statuiert § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG eine definitive Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten („wenn sie zu berücksichtigen sind.“). Die Frage, ob es sich um ein Wahlrecht handelt,<sup>4)</sup> spielt insbesondere im Zusammenspiel mit der Berücksichtigung von haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen nach § 35a EStG eine Rolle (→ Rz. 24).

#### 2. Allgemeine Voraussetzungen

- 16** Begünstigt sind in Anlehnung an § 32 Abs. 1 EStG Aufwendungen für ein im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandtes Kind sowie für **Adoptiv- und Pflegekinder**.<sup>5)</sup> Aufwendungen zur Betreuung von **Stief- und Enkelkindern** werden indes nicht berücksichtigt.<sup>6)</sup> Das Kind muss zum **Haushalt des Stpfl.** gehören. Dies ist der Fall, wenn es dauerhaft in dessen Wohnung lebt oder mit seiner Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist. Haushaltszugehörigkeit des Kindes liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. mit anderen zusammenlebt, z. B. in der Wohnung der Eltern, Schwie-

1) BMF v. 3.11.2006, IV C 4 – S 2296b – 60/06, FR 2006, 1104.

2) OFD Koblenz v. 1.6.2006, S 2296b A – St 32 3, DStR 2006, 1651.

3) Vgl. hierzu Durst, KÖSDI 2007, 15486.

4) Bejahend Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff, FR 2009, 63.

5) Tausch/Plenker, DB 2006, 800, 803.

6) BMF v. 19.1.2007, IV c 4 – S 2221 – 2/07, BStBl II 2007, 184, Tz. 12.

gereltern, Großeltern oder in Wohngemeinschaften.<sup>1)</sup> Die Unterbringung im Heim ist unschädlich, wenn die Wohnverhältnisse in der Familienwohnung die Bedürfnisse des Kindes berücksichtigen und es sich im Haushalt des Stpfl. regelmäßig aufhält.<sup>2)</sup> Bei nicht zusammenlebenden Eltern ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgeblich.<sup>3)</sup> Die Zugehörigkeit zum Haushalt des anderen Elternteils muss nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.<sup>4)</sup>

### a) Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

Der Abzug **erwerbsbedingter** Kinderbetreuungskosten ist nun in § 9c Abs. 1 EStG (bisher § 4f Satz 1, 2 EStG) geregelt. Danach können Betreuungskosten für Kinder, die das **14. Lebensjahr** noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen **körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung** (beim Eintritt der Behinderung vor dem 1.1.2007 ist das Höchstalter insoweit 27; § 52 Abs. 23f EStG) außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Abzug gebracht werden. Leben die Elternteile zusammen, müssen beide Elternteile erwerbstätig sein.

Ob die Betreuung wegen der Erwerbstätigkeit erforderlich ist, wird nicht im Einzelnen geprüft.<sup>5)</sup> Bei einer Arbeitszeit von mind. zehn Stunden pro Woche kann jedenfalls davon ausgegangen werden, dass die Kinderbetreuungskosten erwerbsbedingt anfallen.<sup>6)</sup> Erwerbstätig ist auch, wer im Rahmen von **Teilzeitjobs, Minijobs und nicht sozialversicherungspflichtigen Tätigkeiten** (z. B. stundenweise Aushilfstätigkeiten) Einnahmen erzielt.<sup>7)</sup> Auch Aufwendungen für einen Babysitter, der bei einem erwerbstätigen Stpfl. am Abend oder am Wochenende tätig ist, sind m. E. nach § 9c Abs. 1 EStG abzugsfähig.<sup>8)</sup> Unerheblich ist, ob die Erwerbstätigkeit im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses oder selbstständig ausgeübt wird.<sup>9)</sup> Anerkannt wird auch die Mitarbeit im Betrieb des Ehegatten,<sup>10)</sup> wobei auf Beweisvorsorge zu achten ist.

Nicht erfasst ist hingegen die Erzielung von Einkünften aus **Kapitalvermögen**, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Renten oder Versorgungsbezügen.<sup>11)</sup> Wird die Erwerbstätigkeit unterbrochen (z. B. durch Arbeitslosigkeit, Krankheit oder Urlaub), werden die entstandenen Kinderbetreuungskosten auch während der Unterbrechung, längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von vier Monaten, weiter berücksichtigt.<sup>12)</sup>

### b) Privat veranlasste Kinderbetreuungskosten

Die bisherigen Regelungen zum Sonderausgabenabzug (privat veranlasste Kinderbetreuungskosten) werden nun in § 9c Abs. 2 EStG gebündelt (bisher § 10 Abs. 1 Nr. 5, 8 EStG). § 9c Abs. 2 Satz 1 bis 3 EStG enthält die bisherige Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG. Der ehemalige § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG geht nunmehr in § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG auf, wobei § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG gegenüber § 9c Abs. 1, 2 Satz 1 EStG subsidiär ist.

Nach § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG sind privat veranlasste Betreuungskosten für Kinder im Alter von **drei bis fünf Jahren** stets – unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung – in der Person der Eltern abzugsfähig. Damit können **alle Eltern** mit Kindern im Kindergartenalter (auch die von ansonsten im Rahmen der

1) Hillmoth, INF 2006, 377, 378.

2) BFH v. 14.11.2001, X R 24/99, BStBl II 2002, 244.

3) R 33c Abs. 1 EStR 2005.

4) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184, Tz. 10.

5) Hillmoth, INF 2006, 379.

6) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184, Tz. 23.

7) Scholz, FamRZ 2006, 737.

8) Durst, KÖSDI 2007, 15491.

9) Strahl, TT 52, G/5.

10) Hillmoth, INF 2006, 279.

11) R 33c Abs. 3 EStR 2005.

12) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184, Tz. 24.



Kinderbetreuungskosten nicht begünstigten Alleinverdienerfamilien) Kinderbetreuungskosten (z. B. **Kindergartenbeiträge**) bis zu dem genannten Höchstbetrag steuerlich geltend machen.

- 22** Privat veranlasste Kinderbetreuungskosten für Kinder, die das **14. Lebensjahr** noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres bzw. 27. Lebensjahres (→ Rz. 17) eingetretenen **körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung** außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, sind gem. § 9c Abs. 2 Sätze 1 bis 3 EStG abzugsfähig, wenn sich der Stpfl. in Ausbildung befindet oder körperlich, geistig oder seelisch behindert oder über einen Zeitraum von mindestens drei Monaten krank ist. Voraussetzung bei zusammenlebenden Elternteilen ist, dass beide in Ausbildung stehend, behindert oder über einen Zeitraum von mindestens drei Monaten krank sind oder ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere in Ausbildung stehend, behindert oder krank ist.

## B. Problemlösungen

### I. Anspruchsberechtigung

Der Stpfl. kann die Steuerermäßigung des § 35a Abs. 1 bzw. 2 EStG grundsätzlich nur in Anspruch nehmen, wenn er in Fällen des § 35a Abs. 1 EStG (Minijob) **Arbeitgeber** oder in Fällen des § 35a Abs. 2 EStG (sozialversicherungspflichtige haushaltsnahe Beschäftigung/haushaltsnahe Dienstleistung) **Auftraggeber** ist.

23

Im Übrigen setzt die Steuerermäßigung nach § 35a EStG voraus, dass das haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnis, die haushaltsnahe Dienstleistung bzw. die Handwerkerleistung in einem **EU-Haushalt** des Stpfl. ausgeübt oder erbracht wird. Bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen (z. B. eigengenutzte Zweit-, Wochenend-, **Ferienwohnung**) wird die Steuerermäßigung insgesamt nur einmal bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen zugelassen. Gleiches gilt, wenn Alleinstehende in einem Haushalt zusammenleben. Auch dann kann – wie bisher – der Abzugsbetrag haushaltsbezogen nur einmal beansprucht werden.<sup>1)</sup> Nicht begünstigt sind Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen, die ausschließlich außerhalb des Haushalts des Stpfl. ausgeübt oder erbracht werden sowie Verwaltergebühren.

**Gestaltungshinweis:** Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine Tagesmutter kommt es mithin darauf an, ob die Betreuung im Haushalt des Stpfl. erfolgt. Die Begleitung von Kindern, kranken- oder pflegebedürftigen Personen bei Einkäufen und Arztbesuchen und kleine Botengänge etc. sind nur begünstigt, wenn sie zu den Nebenpflichten der Haushaltshilfe bzw. des Betreuenden im Haushalt gehören.

Die Steuerermäßigung nach § 35a EStG ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen **Betriebsausgaben oder Werbungskosten** darstellen, unter § 9c EStG fallen (→ Rz. 15) oder soweit sie als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden sind.<sup>2)</sup> Es kann nicht zugunsten der Steuerermäßigung nach § 35a EStG auf den Abzug als außergewöhnliche Belastung verzichtet werden. Ein **Wahlrecht** hat der Stpfl. insoweit nicht.<sup>3)</sup> Bei gemischten Aufwendungen, z. B. für eine Reinigungskraft, die auch das beruflich genutzte Arbeitszimmer reinigt, lässt die FinVerw. eine Aufteilung der zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führenden Tätigkeit unter Berücksichtigung des zeitlichen Anteils an der Gesamtarbeitszeit zu.<sup>4)</sup>

24

#### 1. Wohnungseigentümergeinschaften

Auch Mitglieder von **Wohnungseigentümergeinschaften** haben – soweit sie die betreffende Wohnung selbst bewohnen – Anspruch auf die steuerlichen Vergünstigungen des § 35a EStG. Dem einzelnen Miteigentümer – nicht der Wohnungseigentümergeinschaft selbst – kommt die Steuerermäßigung zugute, wenn ein Beschäftigungsverhältnis zu der Wohnungseigentümergeinschaft besteht (z. B. bei Reinigung und Pflege von Gemeinschaftsräumen oder Gartenpflege) oder die Wohnungseigentümergeinschaft Auftraggeber der haushaltsnahen Dienstleistung bzw. der Handwerkerleistung ist. Voraussetzung ist, dass in der **Jahresabrechnung** oder in einer **Bescheinigung** des eingesetzten Verwalters

25

- die im Kalenderjahr unbar gezahlten Beträge nach den begünstigten haushaltsnahen (jedoch nicht geringfügigen → Rz. 4) Beschäftigungsverhältnissen, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen jeweils gesondert aufgeführt sind,
- der Anteil der steuerbegünstigten Kosten (Arbeits- und Fahrtkosten) ausgewiesen ist und
- der Anteil pro Wohnungseigentümer individuell errechnet wird.

1) § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG.

2) § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG.

3) Plenker/Schaffhausen, DB 2009, 196; a. A. Hechtner/Hundsdoerfer/Sielaff, FR 2009, 63.

4) BMF v. 3.11.2006, IV C 4 – S 2296b – 60/06, FR 2006, 1103, Tz. 17.

- 26 Die Verpflichtung zur Erstellung einer Jahresabrechnung nach § 28 Abs. 3 WEG umfasst nicht den Ausweis und die differenzierte Darstellung begünstigter haushaltsnaher Beschäftigungsverhältnisse und Dienstleistungen nach § 35a EStG. Ein eingesetzter Verwalter ist allein gegenüber der Wohnungseigentümergeinschaft zur Erstellung der Jahresabrechnung verpflichtet.<sup>1)</sup>

### 2. Mieter

- 27 Auch Mieter können die Steuerermäßigung nach § 35a EStG beanspruchen, wenn die von ihnen zu zahlenden **Nebenkosten** Beträge beinhalten, die für ein haushaltsnahes Beschäftigungsverhältnis, für haushaltsnahe Dienstleistungen oder für handwerkliche Tätigkeiten geschuldet werden und wenn der auf sie entfallende Anteil an den vom Vermieter gezahlten Aufwendungen aus der Jahresabrechnung hervorgeht. Ausreichend ist insoweit auch eine Bescheinigung des Vermieters bzw. des Verwalters.

### 3. Heimbewohner

- 28 Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist ebenso zulässig, wenn sich der eigenständige und abgeschlossene Haushalt in einem **Heim** befindet. Dies ist der Fall, wenn die Räumlichkeiten des Stpfl. von ihrer Ausstattung für eine Haushaltsführung geeignet sind (Bad, Küche, Wohn- und Schlafbereich), individuell genutzt werden können (Abschließbarkeit) und eine **eigene Wirtschaftsführung** des Stpfl. nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. Sodann sind die im Haushalt des Heimbewohners erbrachten und individuell abgerechneten Dienstleistungen (z. B. Reinigung des Appartements, Pflege und Betreuung des Heimbewohners, Handwerkerleistungen im Appartement) begünstigt.<sup>2)</sup>
- 29 Ebenfalls zum Haushalt eines Heimbewohners gehören **Gemeinschafts- und Wirtschaftsräume**, wie z. B. Aufenthalts- und Gesellschaftsräume, Restaurants, Speisesäle, Wäscherei, Musik- und Veranstaltungsräume, Pforte, Verwaltungsräume und Außenanlagen.<sup>3)</sup>

### 4. Umzug

- 30 Beabsichtigt der Stpfl. umzuziehen und hat er bereits eine neue Wohnung oder ein Haus gemietet oder gekauft, so gehört auch die neue Wohnung bzw. das neue Haus zu seinem Haushalt. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist, dass er tatsächlich dorthin umzieht. Auch die im Fall eines Auszugs anfallenden Renovierungsarbeiten im „alten“ Haushalt sind nach § 35a EStG begünstigt, sofern die Maßnahmen in einem **engen zeitlichen Zusammenhang** zu dem Umzug stehen.<sup>4)</sup> Ausschlaggebend ist bei einem Mietverhältnis insoweit grundsätzlich der im Mietvertrag vereinbarte Beginn des neuen Mietverhältnisses bzw. bei Auszug das Ende der Kündigungsfrist und bei einem Kauf bzw. Verkauf der Übergang von Nutzen und Lasten.<sup>5)</sup>

## II. Nachweiserfordernisse

- 31 Sowohl bei Aufwendungen im Rahmen einer haushaltsnahen Dienstleistung als auch bei Handwerker- oder Pflege- und Betreuungsleistungen bedingt die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG, dass der Stpfl. eine **Rechnung** erhalten hat und die

---

1) AG Bremen v. 3.6.2007, 111a II 89/2007 WEG.

2) Vgl. BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl I 2007, 783, Tz. I.12; OFD Koblenz v. 6.3.2008, S 2296b A–St 32 3, DB 2008, 1180.

3) BFH v. 29.1.2009, VI R 28/08, BFH/NV 2009, 823; a. A. Plenker/Schaffhausen, DB 2009, 194.

4) OFD Münster v. 30.1.2009, Kurzinformation Einkommensteuer 003/2009, DStR 2009, 532.

5) Plenker/Schaffhausen, DB 2009, 195.

Zahlung auf das Konto des Erbringers der begünstigten Leistung erfolgt ist.<sup>1)</sup> Begünstigt sind nach wie vor ausschließlich **unbare Zahlungen**. Barzahlungen werden selbst dann nicht akzeptiert, wenn der Unternehmer über den Erhalt der Zahlung eine Quittung ausgestellt hat.<sup>2)</sup> Ebenfalls reicht nicht aus, dass die Barzahlung vom Leistenden tatsächlich ordnungsgemäß verbucht worden ist,<sup>3)</sup> oder am Folgetag auf sein Geschäftskonto eingezahlt worden ist und dies mittels Vorlage eines Kontoauszugs belegt werden kann.<sup>4)</sup> Indes ist ab VZ 2008 nicht mehr erforderlich, dass der Stpfl. seiner Steuererklärung eine Rechnung und einen unbaren Zahlungsbeleg des Kreditinstituts beifügt.<sup>5)</sup> Vielmehr reicht es aus, wenn der Stpfl. die Nachweise auf Verlangen des FA vorlegen kann.

**Beratungshinweis:** Nach dem BFH besteht keine Möglichkeit, im Fall der ESt-Festsetzung auf null einen unberücksichtigt bleibenden Steuerabzug gem. § 35a EStG rück- oder vorzutragen.<sup>6)</sup>

Der BFH hat zudem entschieden,<sup>7)</sup> dass sich aus der erforderlichen Rechnung der Erbringer der Dienstleistung, der Empfänger, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür geschuldeten Entgelte ersehen lassen müssen. Im Streitfall erkannte der BFH die Abrechnung eines Wohnstifts an die Bewohnerin, die den Steuerabzug nach § 35a EStG geltend machte, als Nachweis an. In der Abrechnung wurden die insgesamt monatlich zu zahlenden Entgelte für Wohnen, Verpflegung und Betreuung ausgewiesen und die einzelnen Leistungen des Stifts beschrieben. Die Abrechnung erhielt weiterhin eine Kostenaufstellung und -aufteilung auf die einzelnen Leistungen nach Maßgabe der kostenorientierten Kalkulation des Stifts. Entsprechend dieser **Quoten** wurde der begünstigte Aufwand aus dem Gesamtentgelt für Wohnen bzw. Betreuung herausgerechnet.

32

Wohnungseigentümer und Mieter müssen die entsprechenden Aufwendungen zudem mittels gesondertem Ausweis in der Jahresabrechnung oder durch eine Bescheinigung des Verwalters nachweisen (→ Rz. 25). Aufwendungen **für regelmäßig wiederkehrende Dienstleistungen** – z. B. Gartenpflege, Reinigung des Treppenhauses, Hausmeistertätigkeiten – werden anhand der geleisteten Vorauszahlungen im Jahr der Vorauszahlungen berücksichtigt. Einmalige Aufwendungen werden hingegen grundsätzlich erst im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung angerechnet. Soweit einmalige Aufwendungen durch eine Entnahme aus der **Instandhaltungsrücklage** finanziert werden, können die Aufwendungen erst im Jahr des Abflusses aus der Rücklage oder im Jahr der Genehmigung der Jahresabrechnung, die den Abfluss aus der Instandhaltungsrücklage beinhaltet, berücksichtigt werden. Die gesamten Aufwendungen können aber auch erst in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem die Jahresabrechnung im Rahmen der Eigentümerversammlung genehmigt worden ist.<sup>8)</sup>

33

**Anmerkung:** Eine nachträgliche Änderung des bereits bestandskräftigen Steuerbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kann erst durchgeführt werden, wenn die Steuerermäßigung nach § 35a EStG nach Bestandskraft des Bescheids **erstmalig** geltend gemacht und die erforderliche Abrechnung/Bescheinigung vorgelegt wird. Ein grobes Verschulden, welches die nachträgliche Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ausschließt, liegt bei der erstmaligen Beantragung der Steuerermäßigung nicht vor. Wird bereits in der ESt-Erklärung die Steuerermäßigung nach § 35a EStG beantragt, aber wegen fehlender Jahresabrechnung bzw. Bescheini-

1) § 35a Abs. 5 EStG.

2) BFH v. 20.11.2008, VI R 14/08, DStR 2009, 320.

3) Plenker/Schaffhausen, DB 2009, 193.

4) FG Niedersachsen v. 22.1.2008, 13 K 330/07, EFG 2008, 1210 (rkr.).

5) Strahl in Korn, EStG, Aktuelles/JStG 2008 Rz. 37 (März 2008).

6) BFH v. 29.1.2009, VI R 44/08, DStR 2009, 681.

7) BFH v. 29.1.2009, VI R 28/08, BFH/NV 2009, 823.

8) BMF v. 26.10.2007, IV C 4 – S 2296-b/07/0003, BStBl II 2007, 783, Tz. IV.34.

gung versagt, so ist die Veranlagung in diesem Punkt nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig durchzuführen.<sup>1)</sup>

### III. Berücksichtigungsfähige Aufwendungen bei den Kinderbetreuungskosten

- 34** Es ist weiterhin unbeachtlich, wo das Kind betreut wird, z. B. in einem Kindergarten, bei einer Tagesmutter oder im Haushalt der Familie des Kindes. Unerheblich ist auch, wer die Betreuungsleistung erbringt (z. B. Tagesmutter, Babysitter, Haushaltshilfe, Großeltern). Ausschlaggebend ist, dass die Kosten tatsächlich angefallen sind. **Berücksichtigungsfähig** sind demnach:
- Aufwendungen für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen,
  - die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern,<sup>2)</sup>
  - die Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen (z. B. 50 % der Gesamtaufwendungen für ein Au-pair<sup>3)</sup>),
  - die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben.<sup>4)</sup>
- 35** – Gem. § 9c Abs. 3 Satz 1 EStG sind folgende Aufwendungen nach wie vor **nicht berücksichtigungsfähig**:
- Aufwendungen für Unterricht, z. B. Schuldgeld, Nachhilfe, Fremdsprachenunterricht,
  - Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, z. B. Musikunterricht, Computerkurse,
  - Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen, z. B. Mitgliedsbeiträge in Sport- oder anderen Vereinen, Tennis- oder Reitunterricht.
- 36** Wird ein einheitliches Entgelt sowohl für Betreuungsleistungen als auch für andere (nicht berücksichtigungsfähige) Leistungen gezahlt, ist – soweit die anderen Leistungen nicht von untergeordneter Bedeutung sind – eine **Aufteilung im Schätzungsweg** vorzunehmen. Bei der Tätigkeit eines Au-pairs kann ein Anteil von 50 % der Gesamtaufwendungen als Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden.<sup>5)</sup>
- 37** Die Kinderbetreuungskosten werden bei dem Elternteil berücksichtigt, der sie geleistet hat. Bei Zusammenveranlagung nach § 26b EStG kommt es nicht darauf an, welcher der Ehegatten die Aufwendungen getragen hat. Bei **getrennter Veranlagung** nach § 26a EStG werden die Aufwendungen den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet, soweit nicht eine anderweitige Aufteilung beantragt wird.<sup>6)</sup> Hat die betreuende Person in Bezug auf das zu betreuende Kind Anspruch auf den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld, können keine Kinderbetreuungskosten geltend gemacht werden.<sup>7)</sup> Gleiches gilt, wenn der Stpfl. beschränkt steuerpflichtig ist.<sup>8)</sup>
- 38** Sind in einem Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten nicht regelmäßig geleistet worden, führt dies nicht zu einer zeitanteiligen Ermäßigung des Höchstbetrags. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abzug der Kinderbetreuungskosten nicht

1) OFD Münster v. 17.12.2007, S – 2296b, DStR 2008, 254; OFD Rheinland v. 17.12.2007, S – 2296b-1001-St 214, DStR 2008, 254.

2) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 1.

3) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 4 und 5.

4) BFH v. 17.11.1978, VI R 116/78, BStBl II 1979, 142.

5) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 4 und 5.

6) § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG.

7) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 2.

8) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 9.

# Haushaltsnahe Dienstleistungen/Kinderbetreuungskosten

## B. Problemlösungen

für das gesamte Kalenderjahr vor, sind jedoch für das gesamte Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten angefallen, so führt auch dies nicht zu einer **betragsmäßigen Abgrenzung**.<sup>1)</sup> Mithin können Kinderbetreuungskosten auch dann bis zu 4 000 € in dem betreffenden Jahr in Abzug gebracht werden, wenn

- das Kind im Lauf des Jahres geboren wird;
- die jeweilige Grenze des 3., 6. oder 14. Lebensjahres überschritten wird;
- sich die Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt im Laufe des Jahres verändert, d. h. beginnt oder endet;
- die Erwerbstätigkeit oder Ausbildung der Eltern als Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Kinderbetreuungskosten im Lauf des Jahres aufgenommen bzw. beendet wurde.

**Anmerkung:** Nicht geregelt ist bislang, wie es sich auf den Höchstbetrag auswirkt, wenn sowohl die Voraussetzungen für den Abzug von **Werbungskosten/Betriebsausgaben** als auch die für den Abzug von **Sonderausgaben** (zeitlich versetzt) in ein und demselben Kalenderjahr vorliegen. Dies betrifft z. B. den Fall, dass der Stpfl. während eines Teils des Jahres erwerbstätig ist und sich während eines anderen Teils des Jahres in Ausbildung befindet oder krank bzw. behindert ist. Während Hillmoth,<sup>2)</sup> nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes davon ausgeht, dass der Höchstbetrag von 4 000 € auch dann nicht überschritten werden darf, hält es Strahl,<sup>3)</sup> für vertretbar, dass mangels zeitbezogener Einschränkung des Höchstbetrags die Höchstgrenze des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG neben jene des § 4f EStG tritt, sodass im Ergebnis Aufwendungen von mehr als 4 000 € berücksichtigt werden können.

Ist das Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig, ist der zu berücksichtigende Betrag auf das nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendige und angemessene Maß zu kürzen. Maßstab für die Kürzung ist die Ländergruppeneinteilung, die durch das BMF-Schreiben bekannt gemacht wird.<sup>4)</sup>

Erfüllen Kinderbetreuungskosten die Voraussetzungen für einen Abzug wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. als Sonderausgaben, ist die Inanspruchnahme einer zusätzlichen Ermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse/haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a EStG) ausgeschlossen.

## IV. Nachweis der Aufwendungen für Kinderbetreuung

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen für Kinderbetreuung ist ebenfalls, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine **Rechnung** erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.<sup>5)</sup> Einer Rechnung entsprechen folgende Dokumente:

- der bei einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis oder einem Minijob zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer geschlossene schriftliche (Arbeits-)Vertrag,
- bei Au-pair-Verhältnissen ein Au-pair-Vertrag, aus dem hervorgeht, dass ein Anteil der Gesamtaufwendungen auf die Kinderbetreuung entfällt,
- bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort der Bescheid des öffentlichen oder privaten Trägers über die zu zahlenden Gebühren,
- eine Quittung, z. B. über die Nebenkosten zur Betreuung, wenn diese genaue Angaben über die Art und Höhe der Nebenkosten enthält.

1) BMF v. 19.1.2007, IV C 4 – S 2221 – 2/07, BStBl I 2007, 184 = DStR 2007, 254, Tz. 18.

2) Hillmoth, INF 2006, 377, 380.

3) Strahl, TT 52, 154.

4) Zuletzt BMF v. 17.11.2003, IV C 4 – S 2285 – 54/03, BStBl I 2003, 637 (ergänzt durch BMF v. 9.2.2005, IV – C 4 – S 2285- 4/05, BStBl I 2005, 369).

5) § 9c Abs. 3 Satz 3 EStG.

## C. Know-how

### I. Schematischer Überblick zu § 35a EStG

- 42** Im Überblick stellen sich die Neuregelungen zu den Steuerabzugsbeträgen nach § 35a EStG wie folgt dar:

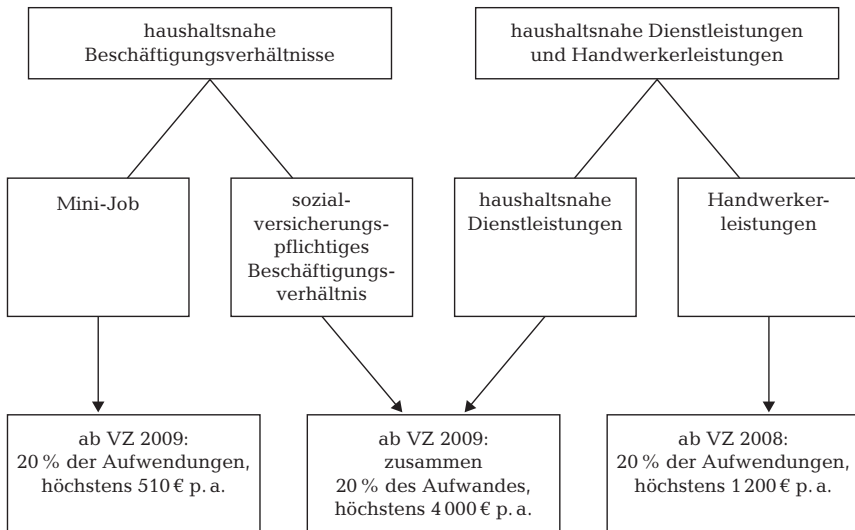


Abb. 1: Steuerabzugsbeträge für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen ab VZ 2009

## II. Schematischer Überblick zu § 9c EStG

In grafischer Darstellung ergibt sich ab VZ 2009 folgende Neuordnung der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nach § 9c EStG:

43

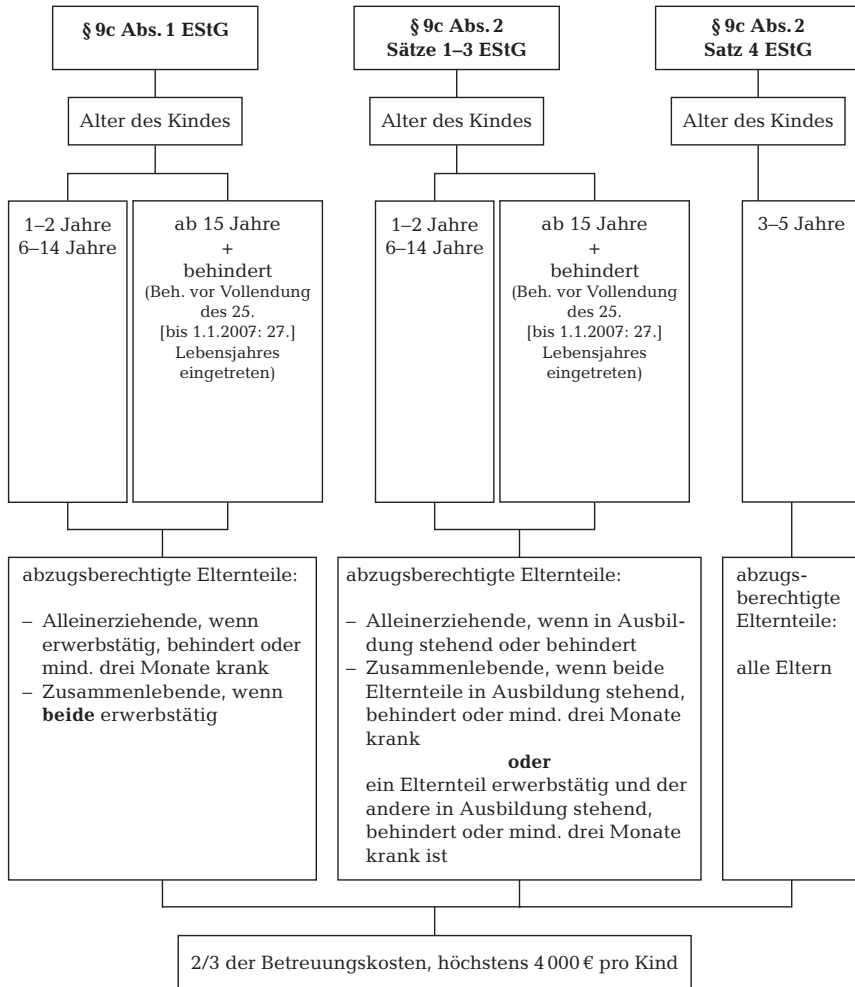


Abb. 2: Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten





# Verlustnutzung

von Dr. Martin Strahl, Dipl.-Kfm., StB

## Inhalt

	Rz.
<b>A. Problemanalyse</b> .....	<b>1-49</b>
I. Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften .....	1-29
1. Einschränkung und Versagung des Verlustabzugs bei Anteilsübertragung ...	1-20
a) Überblick .....	1-8
b) Einzelfragen .....	9-19
c) Beispiel für die Wirkung des § 8c KStG .....	20
2. Sanierungsklausel mit vorübergehender Anwendung .....	21-24
3. Abmilderung der Rechtslage bei Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften ...	25-27
4. Verschärfung der Rechtslage durch Einschränkung der Verlustnutzung bei rückwirkender Umwandlung .....	28-29
II. Verlustverrechnung bei Personengesellschaften .....	30-41
1. Verlustausgleichspotenzial nach § 15a EStG .....	30-34
2. Ausschluss vorgezogener Einlagen nach § 15a Abs. 1a EStG .....	35-41
III. Nichtvererblichkeit des Verlustabzugs .....	42-49
1. Beschluss des Großen Senats des BFH zur Nichtvererblichkeit des Verlustabzugs – Beurteilung und Begründung .....	42
2. Richterliche Übergangsregelung als Novum .....	43-44
3. Berührungspunkte zu anderen Verlustausgleichsrestriktionen .....	45-49
<b>B. Problemlösungen</b> .....	<b>50-84</b>
I. Gestaltungshinweise zum Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften .....	50-54
II. Verlustabzug bei Personengesellschaften .....	55-61
1. Maßgeblichkeit der Kapitalkontenstruktur .....	55
2. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Erbringung einer Einlage .....	56-59
3. Gestaltungsansätze im Hinblick auf die Nichtanerkennung vorgezogener Einlagen .....	60-61
III. Gestaltungserwägungen zur Nichtvererblichkeit des Verlustabzugs .....	62-84
1. Beratungssituation .....	62
2. Vorweggenommene Übertragung (auch gegen Rentenzahlungen) .....	63-70
3. Veräußerung und Aufgabe .....	71-77
a) Prospektiver Ansatz .....	71-74
b) Retrospektiver Ansatz .....	75-77
4. Bilanzierung und Gewinnermittlung .....	78-84
a) Prospektiver Ansatz .....	78-80
b) Retrospektiver Ansatz .....	81-84
<b>C. Know-how</b> .....	<b>85-101</b>
I. Personengesellschaften – Vorschlag zur Kapitalkontenstruktur .....	85-88
II. Verlustnutzung durch (rückwirkende) Umwandlung .....	89-101
1. Prospektiver Ansatz nach Eintritt der Verlustsituation .....	89-97
a) Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft .....	90-94
b) Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft .....	95-97
2. Retrospektiver Ansatz nach Erbfall .....	98-101

## Schrifttum

**Altrichter-Herzberg**, Die mögliche Einführung eines Sanierungsprivilegs in § 8c KStG, GmbHR 2009, 466; **Autenrieth**, Verlustübernahme bei Personengesellschaften, NWB Blickpunkt Steuern 3/2004, 809; **Benecke/Schnitger**, Letzte Änderungen der Neuregelungen des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG – Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, IStR 2007, 22; **Beußner**, Die Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG im Unternehmensteu-

erreformgesetz 2008, DB 2007, 1549; **Biergans/Koller**, Vermögensübertragungen gegen private Versorgungsleistungen, DStR 1993, 741; **Campos Nave**, Das Ende der steuerlichen Vererblichkeit von Verlusten, SteuerConsultant 5/2008, 25; **Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt (Neu/Schiffers/Watermeyer)**, Stellungnahme vom 26.3.2007 zum Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.3.2007, GmbHR 2007, 421; **Crezelius**, Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans, FR 2003, 537; **Dörr**, Neuausrichtung der Mantelkaufregelung – Änderungen beim Verlustabzug für Körperschaften nach Anteilseignerwechsel, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 5181; **Dötsch**, Anmerkung zum BFH-Beschluss GrS 2/04 v. 17.12.2007, HFR 2008, 439; **Dötsch**, Zur (Nicht-)Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG – Anmerkungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007, GrS 2/04, DStR 2008, 641; **Eich**, Fortentwicklung der Rechtsprechung zu Versorgungsleistungen, BeSt 2005, 5; **Eilers/Bühning**, Das Ende des Schönwetter-Steuerrechts – Die Finanzmarktkrise gebietet Änderungen im deutschen Sanierungssteuerrecht, DStR 2009, 137; **Fey/Neyer**, Entschärfung der Mantelkaufregelung für Sanierungsfälle, DB 2009, 1368; **Fischer**, Keine Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG – Zum Beschluss des Großen Senats des BFH v. 17.12.07 – GrS 2/04, NWB Fach 3 (Heft 17/2008), 15045; **Förster**, Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht – Reichweite, Risiken und Chancen, in Carlé/Stahl/Strahl (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn/Berlin 2005, 3; **Hey**, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch die Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; **Hipler**, Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH, DStR 2001, 1918; **Jahndorf/Reis**, § 15a EStG und Verlustübernahme ohne Bareinzahlung, FR 2007, 424; **Kanzler**, Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und -teilen – Gesetzespuzzle oder Rechtsanwendung?, in Carlé/Stahl/Strahl (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn/Berlin 2005, 287; **Kempermann**, Neue Rechtsprechung zu § 15a EStG: Einlagen bei negativem Kapitalkonto und Wechsel der Gesellschafterstellung, DStR 2004, 1515; **Kempermann**, Nicht gezahlte Einlagen, zurückgezahlte Aufgelder und falsch bezeichnete Kapitalkonten – Die neuere Rechtsprechung zu § 15a EStG, DStR 2008, 1917; **Lang**, Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung gem. § 8c KStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, DSIZ 2007, 652; **Lenz/Ribbrock**, Versagung des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel – kritische Analyse des § 8c KStG in der Fassung des Referentenentwurfs zur Unternehmensteuerreform 2008, BB 2007, 587; **Ley**, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; **Müller-Gatermann**, Unternehmenssteuerreform 2008, Stbg 2007, 145; **Nacke**, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 1396; **Neumann**, Die neue Mantelkaufregelung in § 8c KStG – Verlustabzugsbeschränkung nach der Unternehmensteuerreform 2008, GmbH-StB 2007, 249; **Neyer**, Verlustnutzung nach Anteilsübertragung: Die Neuregelung des Mantelkaufs durch § 8c KStG n.F., BB 2007, 1415; **Nickel/Hilgers**, Verlustabzug für die Erben nach dem Erbfall?, FR 2004, 457; **Paus**, Kein Verlustabzug beim Erben: Verfassungsfragen und Gestaltungsüberlegungen, FR 2008, 452; **Piltz**, Maßnahmen gegen den Verlust des Verlustvortrags im Erbfall, ZEV 2008, 376; **Pohl**, Gesplittete Anteilsübertragung nach § 8c KStG – Ein neuer Anwendungsfall der Gesamtplanrechtsprechung?, GmbHR 2009, 132; **Rödder**, Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40; **Rödder/Möhlenbrock**, Die Neuregelung des § 8c KStG betr. Verluste von Kapitalgesellschaften bei Beteiligungserwerben, Ubg 2008, 595; **Schmidt/Schwind**, Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008 – Kein Ende turbulenter Zeiten für ein althergebrachtes Rechtsinstitut in Sicht, NWB Fach 3 (Heft 51/2007), 14887; **Schulte/Knief**, Kommentar zum BFH-Beschluss GrS 2/04 v. 17.12.2007, BB 2008, 1046; **Schwenke**, Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Wandel, DStR 2004, 1679; **Sistermann/Brinkmann**, Rückwirkende Verlustnutzung nach dem JStG 2009, DStR 2008, 2455; **Spiegelberger**, Der Sonderausgabenabzug privater Versorgungsrenten – Zwölf Argumente für den Typus 2 – Zum Vorlagebeschluss des X. Senats des BFH vom 10.11.1999, X R 46/97, DStR 2000, 1073; **Strahl**, „Gestaltungssperre“ Gesamtplanrechtsprechung, KÖSDI 2003, 13918; **Suchanek/Herbst**, Unternehmensteuerreform 2008: fatale Wirkung des neuen § 8c KStG zur Verlustnutzung bei Körperschaften und der Auslaufvorschrift zu § 8 Abs. 4 KStG, FR 2007, 863; **Wälzholz**, Verlustnutzung nach dem Beschluss des Großen Senats vom 17.12.2007, GrS 2/04 – Gestaltungshinweise für die Praxis anhand von Beispielen, DStR 2008, 1769; **Wedekind**, Wesentliche ertragsteuerrechtliche Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2008, StB 2007, 410; **Wendt**, Kommentar zum BFH-Urteil IV R 54/05 v. 31.5.2007, FR 2008, 88; **Wendt**, Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG – Erste Überlegungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, FR 2005, 468; **Wiese**, Der Untergang des Verlust- und Zinsvortrages bei Körperschaften – Zu § 8c KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008, DStR 2007, 741; **Wiese/Klass/Möhrle**, Der Regierungsentwurf zur Unternehmensteuerreform 2008 – Überblick und erste Anmerkungen, GmbHR 2007, 405; **Witt**, Keine Vererblichkeit von Verlustvorträgen – Der Beschluss des Großen Senats und seine Folgen, BB 2008, 1199.

## A. Problemanalyse

### I. Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften

#### 1. Einschränkung und Versagung des Verlustabzugs bei Anteilsübertragung

##### a) Überblick

Eine äußerst **rigide Einschränkung des Verlustabzugs** bei Körperschaften (insbesondere Kapitalgesellschaften) ist zur „Gegenfinanzierung“ im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 beschlossen worden:

- § 8 Abs. 4 KStG zur Versagung des Verlustabzugs bei „**Mantelkauf**“ ist mit Übergangsregelung aufgehoben worden.
- Stattdessen ist ein erheblich **weiter greifender § 8c KStG** kodifiziert worden (gilt über § 10a Abs. 8 GewStG auch für die GewSt).

§ 8c Abs. 1 KStG **versagt** (in- oder ausländischen) Körperschaften (z. B. Kapitalgesellschaften) den Abzug eines Verlustvortrags (betroffen sind auch die im laufenden Jahr aufgelaufenen Verluste), wenn **innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 25 oder mehr als 50 %** des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder Stimmrechte an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen (eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen gilt als ein Erwerber) **übertragen** werden (im Gesetz als „schädlicher Beteiligungserwerb“ bezeichnet). **Unentgeltliche Übertragungen** sind nicht ausgenommen, wohl aber ein Erwerb seitens einer natürlichen Person durch **Erbfall** einschließlich der **unentgeltlichen Erbauseinandersetzung** und der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge.<sup>1)</sup> Als Übertragung gilt ferner ein „vergleichbarer Sachverhalt“, ohne dass das Gesetz bestimmt, was dies ist. Zusätzlich wird eine **Kapitalerhöhung**, soweit sie zu einer Veränderung der Beteiligungsquote am Kapital der Körperschaft führt, in § 8c Abs. 1 Satz 4 KStG der Anteilsübertragung gleichgestellt.

- Überschreitet der „schädliche Beteiligungserwerb“ die Quote von **25 %**, aber nicht 50 %, entfällt der Verlustabzug anteilig bezogen auf die übertragene Quote (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG). Werden weniger als 50 % (z. B. 26 %) übertragen, sind weitere Übertragungen (z. B. nochmals 24 %) irrelevant, solange die 50 %-Schwelle nicht überschritten wird.
- Überschreitet der „schädliche Beteiligungserwerb“ die Quote der innerhalb von fünf Jahren vorgenommenen Übertragungen von **50 %**, entfällt gem. § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG der Abzug der bis dahin entstandenen Verluste **vollständig**.

Die **grundsätzlichen Regelungen** zur Einschränkung des Verlustabzugs durch Anteilsübertragung und gleichgestellte Sachverhalte werden in der folgenden Abbildung dargestellt:

1) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001, BStBl I 2008, 736, Tz. 4.

# Verlustnutzung

## A. Problemanalyse

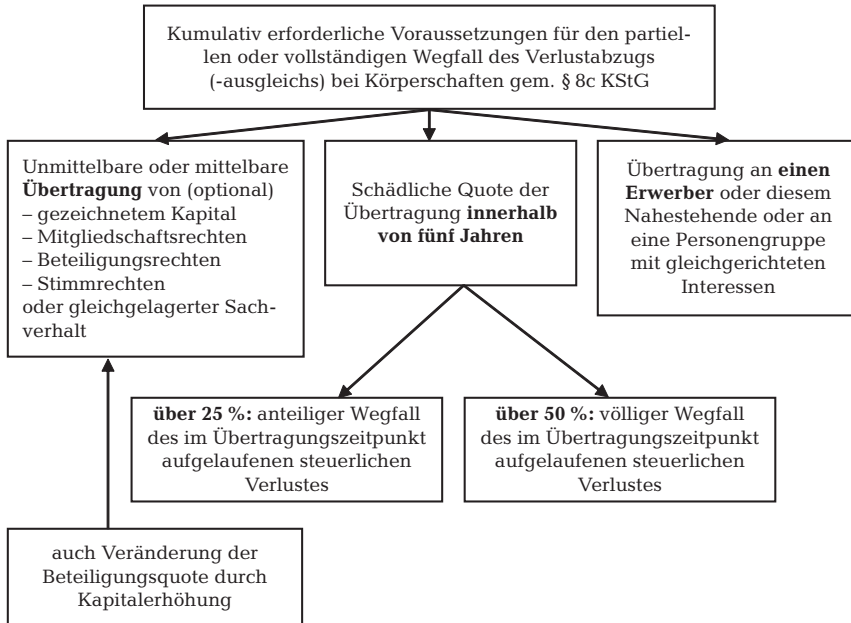


Abb. 1: Tatbestandsvoraussetzungen zur Einschränkung des Verlustabzugs nach § 8c KStG

- 4 **Steuerverschärfungen** gegenüber § 8 Abs. 4 KStG a.F. ergeben sich insbesondere durch folgende Bestimmungen:
  - Es kommt nur noch auf **Anteilsübertragungen** (oder vergleichbare Sachverhalte, z. B. auch der Hinzutritt von Gesellschaftern) an – vom Gesetz als „schädlicher Beteiligungserwerb“ bezeichnet. Ob **neues Betriebsvermögen** zugeführt wird, ist nach § 8c Abs. 1 KStG irrelevant.
  - Auch **mittelbare** Anteilsübertragungen<sup>1)</sup> sind schädlich. Eine „Konzernklausel“ gibt es nicht. Inkonsequenterweise sollen unmittelbare Anteilsübertragungen auch schädlich sein, wenn sich **mittelbar** nichts ändert (z. B. bei „Umhängen“ von Beteiligungen innerhalb von Unternehmensgruppen).<sup>2)</sup>
  - Bereits die Überschreitung der Schwelle von **25 %** führt – insoweit indes nur anteilig – zum Wegfall des Verlustabzugs.
  - Die **Sanierungsklausel** ist entfallen, es gilt aber die Billigkeitsregelung nach Maßgabe des BMF-Schreibens v. 27.3.2003.<sup>3)</sup>
  - Gem. § 8a Abs. 1 Satz 3 KStG werden auch Zinsvorträge, die sich aus der Anwendung der **Zinsschranke** gem. § 4h EStG ergeben, vom Verlustabzugsverbot erfasst.
- 5 Eine **Einschränkung des Anwendungsbereichs** gegenüber § 8 Abs. 4 KStG ergibt sich allerdings daraus, dass nicht auf Gesellschafterwechsel schlechthin abgestellt wird (wie im Regelbeispiel des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG), sondern darauf, dass mehr als 25 % bzw. 50 % „an **einen Erwerber** oder diesem nahestehende Personen“ übertragen werden. Werden z. B. an drei unabhängige Erwerber je 25 % übertragen, greift § 8c KStG grundsätzlich nicht. Allerdings gilt gem. § 8c Satz 3 KStG auch eine **Gruppe von Erwerbern** mit „gleichgerichteten Interessen“ als ein einziger Erwerber (→ Rz. 17). Zudem soll zur Begründung des „Nahestehens“ jede rechtliche oder tat-

1) Sie werden regelmäßig durchgerechnet, vgl. BT-Drucks. 16/4841 v. 27.3.2007, 76.

2) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 11.

3) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 34, mit Verweis auf BMF IV A 6 – S 2140 – 8/03 v. 27.3.2003, BStBl I 2003, 240.

sächliche Beziehung zu einer anderen Person ausreichen, die bereits vor oder unabhängig von dem Anteilserwerb besteht.<sup>1)</sup>

§ 8c KStG findet **erstmalig für den VZ 2008** und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 Anwendung (§ 34 Abs. 7b KStG). § 34 Abs. 6 KStG sieht jedoch vor, dass der aufgehobene **§ 8 Abs. 4 KStG a. F. zeitweise neben dem neuen § 8c KStG** anwendbar ist, nämlich letztmals, wenn mehr als die Hälfte der Anteile innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1.1.2008 beginnt, falls der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1.1.2013 eintritt. Altes und neues Recht können sich dadurch überlappen und nebeneinander anwendbar sein.<sup>2)</sup> Wann die Verluste entstanden sind, ist irrelevant, sodass eine Rückwirkung auf **vor Inkrafttreten entstandene** Verluste eintritt.

6

Es bleibt aber dabei, dass die alte Mantelkaufregelung nur gilt, wenn die Anteilsübertragung in dem erforderlichen Umfang und die Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens im wirtschaftlichen und zeitlichen Zusammenhang miteinander stehen.<sup>3)</sup> Die **FinVerw.** geht insoweit zwischenzeitlich für das alte Recht selbst von einem **Zweijahreszeitraum** aus.<sup>4)</sup> Daran ändert die Übergangsregelung nichts. Die Übergangsregelung besagt lediglich, dass für die Feststellung, ob i. S. d. § 8 Abs. 4 KStG innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen worden sind, vor dem 1.1.2008 und nach dem 31.12.2007 übertragene Anteile zu berücksichtigen sind (§ 8 Abs. 4 KStG a. F. greift in diesem Fall, wenn außerdem innerhalb der Zweijahresfrist überwiegend neues Betriebsvermögen zugeführt worden ist). Diese Sicht der Dinge ergibt sich auch aus Rz. 38 des BMF-Schreibens v. 4.7.2008.<sup>5)</sup>

Die **Übergangsregelung** sei anhand des folgenden Zeitstrahls verdeutlicht:

7

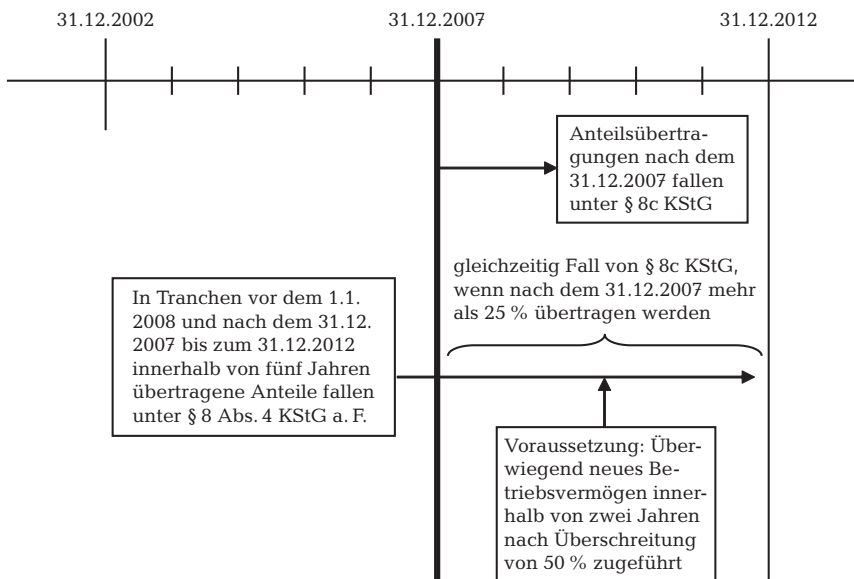


Abb. 2: Übergangsregelungen zur Einschränkung des Verlustabzugs

- 1) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 25, mit Verweis auf H 36 KStH 2006; vgl. dazu kritisch Rödder/Möhlenbrock, Ubg 2008, 595, 600.
- 2) Vgl. Neyer, BB 2007, 1415, 1420; Lang, DStZ 2007, 652, 662.
- 3) Vgl. z. B. BFH v. 14.3.2006, I R 8/05, BFH/NV 2006, 1419; Dörr, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 5181, 5192.
- 4) Vgl. BMF v. 2.8.2007, IV B 7 – S 2745/0, BStBl I 2007, 624.
- 5) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 38.

# Verlustnutzung

## A. Problemanalyse

---

**Anmerkung:** Die gleichzeitige Anwendung von § 8c Abs. 1 KStG hat **keine Auswirkung**, wenn sie mit dem Verlust der wirtschaftlichen Identität i. S. v. § 8 Abs. 4 KStG a. F. einhergeht (z. B. Anteilsübertragung von 40 % im VZ 2007, von 25,5 % im VZ 2008 und Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens bis zum Ende des VZ 2009).

- 8 In der Fachliteratur wird die überzogene Regelung mit Recht **stark kritisiert**.<sup>1)</sup> Einzuwenden ist insbesondere, dass der Verlust der wirtschaftlichen Identität selbst bei Übertragung einer nicht beherrschenden Beteiligung fingiert wird. Die Regelung durchbricht das **Trennungsprinzip** und verstößt gegen das **Nettoprinzip**, wenn sie der Körperschaft als Steuersubjekt die Geltendmachung der ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden Verluste abschneidet, nur weil ein Gesellschafter wechselt oder hinzutritt. Eine so genannte unechte **Rückwirkung** entsteht, weil bei schädlichen Beteiligungserwerben nach dem 31.12.2007 auch Verluste betroffen sind, die vor Inkrafttreten des § 8c KStG entstanden sind. Erheblich verschärfend wirkt § 8c KStG in Anbetracht der gegenwärtigen **Finanzkrise** und ihrer Folgewirkungen, weil sie einem Verlusttransfer in Sanierungssituationen entgegensteht.<sup>2)</sup> Die neue, nur zeitlich begrenzt anwendbare Sanierungsbestimmung in § 8c Abs. 1a KStG (→ Rz. 21) schafft keine wirkliche Abhilfe.

### b) Einzelfragen

- 9 **Maßstab für die 25 %- bzw. 50 %-Grenze** sind – alternativ – das gezeichnete Kapital, die Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder die Stimmrechte. Die Überschreitung der Quoten bei nur einem der Merkmale reicht aus (z. B.: § 8c KStG greift, wenn nicht mehr als 25 % des Nennkapitals übergehen, jedoch mehr als 25 % der Stimmrechte und umgekehrt). Deshalb dürften – jedenfalls nach dem Gesetzeswortlaut – auch Vorzugsaktien ohne Stimmrechte einzubeziehen sein.<sup>3)</sup> „Mitgliedschaftsrechte“ dürften deshalb genannt sein, weil § 8c KStG nicht nur auf Kapitalgesellschaften, sondern alle „Körperschaften“ (z. B. auch Genossenschaften und Vereine) anzuwenden ist.<sup>4)</sup> Betroffen sind auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit inländischen Betriebsstätten, Mitunternehmeranteilen oder inländischen Immobilieneinkünften.<sup>5)</sup>
- 10 Unklar ist, was ein unter einer der Übertragung des gezeichneten Kapitals sowie den anderen in dem Katalog des § 8c KStG ausdrücklich aufgezählten Sachverhalten **„vergleichbarer Sachverhalt“** ist, der nach dem Gesetzeswortlaut ebenfalls einen schädlichen Beteiligungserwerb darstellt. Die FinVerw. führt insoweit z. B. den Erwerb von Genussrechten i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sowie Stimmrechtsvereinbarungen, -bindungen und -verzichte auf.<sup>6)</sup>
- 11 Betroffen sind nach dem Gesetzeswortlaut (Übertragung oder vergleichbarer Sachverhalt) auch der Übergang von Anteilen durch **offene oder verdeckte Einlage** und – weil § 8c KStG auch den mittelbaren Gesellschafterwechsel erfasst – durch unter das **UmwStG fallende Vorgänge**, z. B. die Einbringung betrieblicher Sachgesamtheiten, zu denen die Anteile an der Verlust-Kapitalgesellschaft gehören, Verschmelzung

1) Vgl. Wiese/Klass/Möhrle, GmbHR 2007, 405, 410; Stellungnahme der Centrale für GmbH (Verfasser: Neu/Schiffers/Watermeyer), GmbHR 2007, 421, 429; Wiese, DStR 2007, 741; Müller-Gatermann, StbG 2007, 145, 158; Hey, BB 2007, 1303, 1306; Lenz/Ribbrock, BB 2007, 587; Beuber, DB 2007, 1549; Dörr, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 5181, 5194; Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 13; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 869.

2) Vgl. dazu Eilers/Bühning, DStR 2009, 137, 138.

3) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 5.

4) So auch Neyer, BB 2007, 1415, 1418.

5) Vgl. auch Lang, DStZ 2007, 652, 653.

6) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 7.

oder Spaltung.<sup>1)</sup> Nicht betroffen ist aber der **Formwechsel** des Anteilseigners gem. § 180 Abs. 1 UmwG oder ein vergleichbarer ausländischer Vorgang: Er bewirkt keine mittelbare Übertragung einer nachgeordneten Körperschaft.<sup>2)</sup>

Aus der Gesetzesbegründung<sup>3)</sup> ergibt sich, dass bei **mittelbarer Übertragung** die auf die Verlustgesellschaft **durchgerechnete Beteiligungsquote** maßgeblich ist.

12

### Beispiel:

Die Muttergesellschaft ist an der Tochter-Gesellschaft T zu 60 % beteiligt, die T ist zu 40 % an der Enkel-Kapitalgesellschaft E mit Verlustvortrag beteiligt. Die Mutter veräußert ihre Beteiligung an T. Die durchgerechnete Beteiligung beträgt 60 % von 40 %, also 24 %, ist somit für den Verlustvortrag von E unschädlich.

Die **Tragweite der Einbeziehung mittelbarer** Anteilsübertragungen ist umstritten. Der Gesetzeswortlaut rechtfertigt einen „Durchgriff“ unabhängig von der Beteiligungsstufe, was jedoch zu einer deutlich überschießenden Wirkung des § 8c KStG führen würde, zumal dann, wenn sich wirtschaftlich nichts ändert. Mit Recht kritisch äußert sich deshalb die h. A. im Fachschrifttum und fordert z. T. eine restriktive Gesetzesauslegung im Wege der teleologischen Reduktion.<sup>4)</sup>

13

### Beispiel 1 für Problemfall:

Die Muttergesellschaft ist an den Tochtergesellschaften T1 und T2 beteiligt; T1 hält alle Anteile an einer GmbH mit Verlustvortrag, und die Muttergesellschaft überträgt ihre Anteile an T1 auf die T2.

### Beispiel 2 für Problemfall:

Es besteht ein fünfstufiger Konzern. Auf der untersten Stufe befindet sich eine GmbH mit Verlustvortrag. Bei der ausländischen Muttergesellschaft überträgt A 26 % der Anteile an einen Dritten.

Maßgeblich ist, ob die Quote von 25 % bzw. 50 % **innerhalb von fünf Jahren** (taggenaue Berechnung) überschritten wird, d. h., mehrere Übertragungen an einen Erwerber (sowie diesem Nahestehende) oder eine Personengruppe mit gleichgerichteten Interessen innerhalb von fünf Jahren werden (retrospektiv) zusammengerechnet (auch wenn **Übertragende** verschiedene Personen, z. B. mehrere Altgesellschafter, sind). Sobald bei mehreren Erwerben die kritische Grenze von 25 % bzw. 50 % überschritten ist, kommt es zum – anteiligen bzw. vollständigen – Verfall des in diesem Zeitpunkt aufgelaufenen Verlustes.

14

Werden innerhalb der Fünfjahresfrist Anteile in **mehreren Tranchen** übertragen, können Konstellationen mit abweichenden steuerlichen Ergebnissen zu unterscheiden sein.

15

- Werden **zunächst mehr als 25 %** der Anteile, aber nicht mehr als 50 %, an einen Erwerber übertragen, entfällt der Abzug des bis zum Übertragungszeitpunkt aufgelaufenen Verlusts anteilig (im Umfang der übertragenen Beteiligungsquote). Weitere Anteilsübertragungen in der Fünfjahresfrist bleiben irrelevant, soweit die 50 %-Grenze dadurch nicht überschritten wird. Wird durch **weitere Anteilsübertragungen** an denselben Erwerber die **50 %-Grenze überschritten**, entfällt der zu diesem Übertragungszeitpunkt noch vorhandene aufgelaufene Verlust vollends

1) So auch Neyer, BB 2007, 1415; Beußner, DB 2007, 1549, 1550; Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 13; a. A. Lang, DStZ 2007, 652, 655, im Hinblick auf die gesetzliche Regelung nur der Kapitalerhöhung.

2) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 11.

3) BR-Drucks. 220/07 v. 30.3.2007, 126; so auch BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 12: „Im Fall eines mittelbaren Beteiligungserwerbs ist die auf die Verlustgesellschaft durchgerechnete Beteiligungsquote oder Stimmrechtsquote maßgeblich.“

4) Vgl. z. B. Neyer, BB 2007, 1415; Dörr, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 5181, 5196; Rödder, Beihefter zu DStR 2007, Heft 40, 13; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 865; Lang, DStZ 2007, 652, 656 (für Beschränkung auf Anteilseignerwechsel auf der zweiten Stufe, also Wechsel des ersten mittelbaren Anteilseigners und weitere Anwendung der inzwischen infolge der Beschränkung des § 8 Abs. 4 KStG a. F. auf unmittelbare Anteilsübertragungen durch die Rspr. obsoleten Verwaltungsauffassung im BMF-Schr. v. 16.4.1999, BStBl I 1999, 455, Tz. 28).



# Verlustnutzung

## A. Problemanalyse

---

(durch zwischenzeitlichen Gewinn wird der Verlustwegfall geschmälert, zwischenzeitliche zusätzliche Verluste erhöhen den Steuerschaden).

- Wird **zunächst eine 25 % nicht übersteigende Anteilsquote** übertragen, ergibt sich zunächst keine Auswirkung. Werden sodann jedoch auf denselben Erwerber oder dieselbe Erwerbergruppe innerhalb der Fünfjahresfrist **weitere Anteile** übertragen und wird dadurch die **25 %- oder 50 %-Grenze überschritten**, entfällt der in diesem Zeitpunkt vorhandene aufgelaufene Verlust anteilig (die Quoten aller veräußerten Anteile sind zu addieren) bzw. vollends. Danach sind weitere Anteilsübertragungen innerhalb der durch die erste Anteilsübertragung ausgelösten Fünfjahresfrist irrelevant.

### Beispiel:

Gesellschafter A überträgt im Jahr 2008 an B 30 % der Anteile der verlustbehafteten X-GmbH (Folge: 30 % des Verlustvortrags bzw. -ausgleichs entfallen). Im Jahr 2010 überträgt A nochmals 20 % an B. Dies führt zu keiner weiteren Beeinträchtigung des Verlustabzugs. Hätte A im Jahr 2010 25 % übertragen, wäre die 50 %-Schwelle überschritten, und im Jahr 2010 wäre der gesamte Verlust „verfallen“.

**Abwandlung:** A überträgt im Jahr 2008 an B 25 % (Folge: keine Beeinträchtigung des Verlustvortrags der X-GmbH). Im Jahr 2010 überträgt A an B nochmals 25 %. Dies führt zum Wegfall des Verlustvortrags zu 50 % im Jahr 2010. Hätte A im Jahr 2010 26 % übertragen, wäre der im Jahr 2010 aufgelaufene Verlust völlig vom Vortrag ausgeschlossen.

- 16** Sind innerhalb der Fünfjahresfrist mehr als 25 % bzw. 50 % der Anteile übertragen worden, die Verlustvorträge deshalb anteilig bzw. vollends entfallen, und war die Übertragung weiterer Anteile in der Zeit danach irrelevant, so beginnt mit diesen weiteren Übertragungen eine **neue Fünfjahresfrist**, und zwar sowohl in Bezug auf die 25 %-Grenze als auch die 50 %-Grenze.<sup>1)</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob zu diesem Zeitpunkt ein nicht genutzter Verlust vorliegt.

### Beispiel:

A hat an B im Jahr 2008 26 % an der Verlust-GmbH X übertragen, die deshalb 26 % ihres Verlustvortrags eingebüßt hat. Im Jahr 2011 hat A weitere 24 % seiner Anteile an B übertragen, was ohne Einfluss auf den Verlustabzug geblieben ist (keine Überschreitung der 50 %-Grenze). Im Jahr 2014 überträgt A an B abermals 10 %. Im Jahr 2014 entfallen für die X GmbH 34 % des in diesem Zeitpunkt vorhandenen Verlustvortrags (Variante: Hätte A in 2014 27 % übertragen, wäre der gesamte Verlustvortrag entfallen).

- 17** Wie oben (→ Rz. 9 ff.) dargelegt, ist zwar nur die Übertragung der maßgeblichen Beteiligungssquoten an einen Erwerber ein schädlicher Beteiligungserwerb, jedoch gilt als ein Erwerber auch eine **Gruppe von Erwerbern mit „gleichgerichteten Interessen“**. Die Vorschrift ist vieldeutig und ihre Reichweite unklar.<sup>2)</sup> Die Gesetzesbegründung<sup>3)</sup> nennt als Fall gleichgerichteter Interessen beispielhaft, dass „die Kapitalgesellschaft von den Erwerbern gemeinsam beherrscht wird“. Auch dies ist unklar. Die FinVerw. gibt folgende Auslegung vor:<sup>4)</sup>

*„Den Erwerberkreis bildet der Erwerber gemeinsam mit ihm nahe stehenden Personen und Personen, die mit ihm oder den nahe stehenden Personen gleichgerichtete Interessen haben.“*

Weiter heißt es:<sup>5)</sup>

*„Die gleichgerichteten Interessen müssen sich nicht auf den Erhalt des Verlustvortrags der Körperschaft richten. Gleichgerichtete Interessen liegen z. B. vor, wenn mehrere Erwerber einer Körperschaft zur einheitlichen Willensbildung zusammenwirken. Indiz gleichgerichteter Interessen ist auch die **gemeinsame Beherrschung** der*

---

1) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 18 (zur Überschreitung der 25 %-Grenze), Rz. 21 (zur Überschreitung der 50 %-Grenze).

2) Kritisch z. B. Neyer, BB 2007, 1415, 1417; Dörr, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 5181, 5186; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 868.

3) BT-Drucks. 16/5491 v. 24.5.2007.

4) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 3.

5) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (200/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 27.

*Körperschaft; vgl. H 36 KStH 2006 („Beherrschender Gesellschafter – gleichgerichtete Interessen“).*<sup>1)</sup>

Bei fiskalisch weiter Auslegung könnte typisierend von gleichgerichteten Interessen stets ausgegangen werden, wenn ohne Überschreitung der 25 %- bzw. 50 %-Grenze insgesamt an mehrere Erwerber mehr als 50 % übertragen werden, was indes die grundsätzliche gesetzliche Regelung (Übertragung an einen Erwerber) weitgehend aushöhlen würde. Deshalb ist von gleichgerichteten Interessen richtigerweise nur auszugehen, wenn die neuen Gesellschafter zur Ausübung der Herrschaftsmacht **tatsächlich zusammenwirken**.<sup>1)</sup>

„**Erwerber**“ i. S. d. § 8c KStG kann auch ein Gesellschafter sein, der bereits **zuvor an der Körperschaft beteiligt** war. Seine bisherigen Beteiligungsquoten, die er außerhalb der Fünfjahresfrist erworben hat, bleiben bei der Ermittlung der 25 %- bzw. 50 %-Quote außer Betracht. Mangels Übertragung oder vergleichbarer Sachverhalte sind anlässlich der **Gründung** einer Körperschaft erlangte Anteile nie einzubeziehen. Im Zuge einer **Kapitalerhöhung** erworbene Anteile sind dagegen auf Grund der Sonderregelung in § 8c Satz 4 KStG einzubeziehen.

Zum **Umfang des Verlustabzugsverbots** ist festzuhalten: In Höhe der übertragenen Beteiligungsquote bzw. vollends entfallen der zum Ende des Vorjahres **festgestellte** abzugsfähige Verlust und der **im laufenden Jahr** bis zum Zeitpunkt der schädlichen Übertragung entstandene Verlust. Bei unterjährigem Beteiligungserwerb ist der Verlust des gesamten Wirtschaftsjahres **zeitanteilig** aufzuteilen. Die Körperschaft kann aber auch eine andere, wirtschaftlich begründete Aufteilung darlegen.<sup>2)3)</sup>

### c) Beispiel für die Wirkung des § 8c KStG

Das nachfolgende instruktive Beispiel ist dem **BMF-Schreiben** zu § 8c KStG<sup>4)</sup> entnommen worden.

	2008	2009	2010	2011	2012
Gezeichnetes Kapital	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000	1 000 000
Beteiligungsverhältnisse					
Gesellschafter A	700 000	400 000	400 000	400 000	400 000
Gesellschafter B	300 000	300 000	200 000	150 000	50 000
Gesellschafter C		300 000	400 000	450 000	550 000
Übertragene Anteile im Fünfjahreszeitraum		300 000 (30 %)	400 000 (40 %)	450 000 (45 %)	550 000 (55 %)
<b>Schädlicher Beteiligungserwerb</b>		<b>ja</b>	<b>nein</b>	<b>nein</b>	<b>ja</b>
Ergebnis des laufenden VZ		– 2 000 000	– 600 000	2 500 000	4 700 000
davon Verlust bis zum schädlichen Beteiligungserwerb		– 1 200 000	300 000	0	0
verbleibender Verlustabzug zum Ende des vorangegangenen VZ		20 000 000	15 640 000	16 240 000	13 740 000
Verlustabzugsverbot § 8c Abs. 1 Satz 1		6 000 000 (30 %)	0	0	0
Verlustabzugsverbot § 8c Abs. 1 Satz 2		0	0	0	13 740 000 (100 %)
Verlustrückstellungsverbot § 8c Abs. 1 Satz 1		360 000	0	0	
Verlustrückstellung				2 500 000	
<b>Verbleibender Verlustabzug zum Ende des VZ</b>		<b>15 640 000</b>	<b>16 240 000</b>	<b>13 740 000</b>	<b>0</b>

Übersicht 1: Beispiel zur Einschränkung und Verringerung des Verlustabzugs nach § 8c KStG

1) So auch Neyer, BB 2007, 1415, 1417; Suchanek/Herbst, FR 2007, 863, 868; Dörr, NWB Fach 3 (Heft 31/2007), 1581, 1587; Lang, DStZ 2007, 652, 654.

2) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 32.

3) Vgl. BR-Drucks. 567/09 v. 19.6.2009; Beschluss des Bundesrates v. 10.7.2009, vgl. BR-Drucks. 567/09 (Beschluss v. 19.7.2009).

4) Vgl. BMF v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745 – a/08/10001 (2008/0349554), BStBl I 2008, 736, Tz. 30.

### 2. Sanierungsklausel mit vorübergehender Anwendung

- 21** Durch das Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) ist § 8c KStG um einen Abs. 1a ergänzt worden. Danach ist ein Beteiligungserwerb zum **Zwecke der Sanierung** des Geschäftsbetriebs der Körperschaft unbeachtlich, so dass er bei der Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG unberücksichtigt bleibt. Dies gilt aber nach § 34 Abs. 7c KStG nur für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010. Ausgenommen von der Vernichtung des Verlustabzugs sind damit nur Anteilsübertragungen in den Jahren 2008 und 2009. Erstmals findet die Sanierungsklausel für den VZ 2008 Anwendung.<sup>1)</sup>
- 22** Von einer steuerlich begünstigten Sanierung soll nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG auszugehen sein, wenn die **Zahlungsunfähigkeit** oder **Überschuldung verhindert** oder **beseitigt** werden soll und zugleich die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten werden sollen. Die Erhaltung der wesentlichen Betriebsstrukturen setzt ihrerseits nach § 8c Abs. 1a Satz 3 KStG voraus, dass
- die verlustbehaftete Körperschaft eine geschlossene Betriebsvereinbarung mit einer **Arbeitsplatzregelung** befolgt oder
  - die Summe der maßgebenden jährlichen **Lohnsummen** der Körperschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet oder
  - der Körperschaft durch Einlagen **wesentliches Betriebsvermögen** zugeführt wird.
- 23** Von der Zuführung wesentlichen Betriebsvermögens soll auszugehen sein, wenn der Körperschaft innerhalb von zwölf Monaten nach dem Beteiligungserwerb neues Betriebsvermögen zugeführt wird, das **mindestens 25 %** des in der Steuerbilanz zum Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahrs ausgewiesenen Aktivvermögens entspricht. Der Erlass von Verbindlichkeiten durch den Erwerber oder eine ihm nahe stehende Person steht der Zuführung neuen Betriebsvermögens gleich, soweit die Verbindlichkeiten werthaltig sind. Wird nur ein Anteil an der Körperschaft erworben, ist der entsprechende Anteil des Aktivvermögens zuzuführen (bei einem Anteils-erwerb von 60 % sind danach 15 % Betriebsvermögen zuzuführen). Um zu verhindern, dass das zugeführte Betriebsvermögen wiederum ausgekehrt wird, führen „Leistungen“ der Kapitalgesellschaft, die zwischen dem 1.1.1009 und dem 31.12.2011 erfolgen, zu einer Minderung des Werts des zugeführten Betriebsvermögens. Wird dadurch die erforderliche Zuführung nicht mehr erreicht, gilt sie von Anfang an als nicht geleistet. Als Leistungen sollen offenkundig sowohl Ausschüttungen wie auch Zahlungen für Lieferungen oder Leistungen an die Kapitalgesellschaft eingestuft werden.
- 24** Die Anwendung der Sanierungsklausel setzt voraus, dass die verlustbehaftete Kapitalgesellschaft **sanierungsfähig** ist.<sup>2)</sup> Dies wird auch durch § 8c Abs. 1a Satz 4 KStG deutlich, wo es heißt, eine Sanierung liege nicht vor, wenn die verlustbehaftete Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitraum des Beteiligungserwerbs im Wesentlichen eingestellt hatte oder nach dem Beteiligungserwerb ein Branchenwechsel innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren erfolgt. In der Gesetzesbegründung heißt es aber weiter einschränkend, für die Anwendung der Sanierungsklausel müsse darstellbar sein, dass die ergriffenen Maßnahmen objektiv geeignet seien, die verlustbehaftete Körperschaft in absehbarer Zeit nachhaltig aus der Krise zu führen,<sup>3)</sup> eine solche Prognose sei nur auf der Grundlage eines dokumentierten Sanierungsplans möglich. Die objektive Beweislast für die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung des § 8c Abs. 1a KStG liege bei der verlustbehafteten Körperschaft. Bewusst durch Gestaltung herbeigeführte Sanierungen seien nicht begünstigt.

1) Vgl. dazu Fey/Neyer, DB 2009, 1368; Altrichter-Herzberg, GmbHR 2009, 266.

2) Vgl. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/13439 v. 17.6.2009, 76.

3) Vgl. BT-Drucks. 16/13439 v. 17.6.2009, 76.

## B. Problemlösungen

### I. Gestaltungshinweise zum Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften

- 50** Vor jeder **beabsichtigten Übertragung** von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft ist zu prüfen, ob die Gesellschaft steuerlich noch **nicht ausgeschöpfte Verluste** erlitten hat oder vor der geplanten Transaktion noch Verluste zu erwarten sind, die durch Rücktrag nicht ausgeschöpft werden können. Bei Unternehmensgruppen ist zu beachten, dass auch mittelbare Anteilsübertragungen schädliche Beteiligungserwerbe sind, etwa die Übertragung von Anteilen an einer Holding-Personengesellschaft, die für eine verlustbehaftete Enkel-Kapitalgesellschaft zur Versagung des Verlustabzugs führen kann. Insoweit kann über die folgenden **vorbeugenden Maßnahmen** nachgedacht werden:
- Die Übertragung wird bis zum Verbrauch des Verlustvortrags **zurückgestellt** bzw. auf einen Zeitpunkt **vorgezogen**, in dem künftig zu befürchtende Verluste noch nicht eingetreten sind.
  - Vor einer Veräußerung von Anteilen könnten Verlustvorträge durch **gezielte Realisierung stiller Reserven** abgebaut werden, z. B. durch Einzelveräußerung von Wirtschaftsgütern mit stillen Reserven oder Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben mit stillen Reserven zum gemeinen Wert gem. § 20 oder § 24 UmwStG in eine Tochtergesellschaft. Es könnten sodann später wahlweise die Anteile an der vormaligen Verlustgesellschaft oder Anteile an der entstandenen Tochtergesellschaft veräußert werden. Der Erwerbsinteressent könnte sich auch an der Tochtergesellschaft beteiligen.<sup>1)</sup>
- 51** Veräußerungen an einen Erwerber könnten in **zeitlich entzerrten Tranchen** bis zu je 25 % dergestalt erfolgen, dass jeweils zwischen den einzelnen Tranchen ein Zeitraum von mehr als fünf Jahren verbleibt.<sup>2)</sup>

**Beispiel:**

A überträgt an B am 15.6.2008 25 %, nach mehr als fünf Jahren am 31.12.2013 nochmals 25 % und im Jahr 2019 abermals außerhalb der Fünfjahresfrist 25 %. Durch die Übertragung der 75 % wird der Verlustabzug nicht berührt. Hätte A in einem der drei Fälle mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % übertragen, hätte dies zum anteiligen Wegfall des Verlustabzugs geführt (relevant naturgemäß nur, wenn der Verlustvortrag nicht ohnehin zwischenzeitlich verbraucht ist).

**Gestaltungsmisbrauch** dürfte wegen der gesetzlichen Missbrauchs-Spezialregelung (Fünfjahresfrist) nicht vorliegen; m. E. ist dies auch kein Fall für die so genannte **Gesamtplanbetrachtung**. Steuerliche Probleme könnten allerdings entstehen, wenn bereits bei der ersten Tranche vertragliche Vereinbarungen getroffen werden, die auf die Sicherung der späteren Anteilsübertragungen gerichtet sind.<sup>3)</sup>

- 52** Sollen Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft bis **zur Grenze von 50 %** an einen Erwerber innerhalb von fünf Jahren übertragen werden, ist es vorteilhafter, **zuerst eine geringfügig über 25 % liegende Quote** zu übertragen (z. B. 25,1 %) und später (etwa mittels einseitiger Option) den Rest, weil nur die erste Tranche unter § 8c KStG fällt.<sup>4)</sup>

Hier ist indes der Einwand des Gestaltungsmisbrauchs bzw. die Anwendung der so genannten **Gesamtplanbetrachtung** zu gewärtigen, wenn tatsächlich von vornherein

---

1) Vgl. auch Beußner, DB 2007, 1549, 1552.

2) So auch die Gestaltungsvorschläge von Lang, DStZ 2007, 652, 659; Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 250.

3) Vgl. BFH v. 11.7.2006, VIII R 32/04, BStBl II 2007, 296.

4) Vgl. auch die Gestaltungshinweise bei Neyer, BB 2007, 1415, 1417; Neumann, GmbH-StB 2007, 249, 250; Lang, DStZ 2007, 652, 657.

die 50 %ige Übertragung geplant war und nicht nachgewiesen werden kann, dass die Zerlegung aus beachtlichen außersteuerlichen Gründen erfolgt ist.<sup>1)</sup>

Gestaltungen, die darauf abzielen, Beteiligungsquoten von mehr als 25 % nicht an einen oder **mehrere Erwerber** zu übertragen (z. B. Übertragung von Teilen an Beteiligungsgesellschaften aus dem Bankenbereich oder an Private-Equity-Fonds), werden dadurch erschwert, dass Anteile von Gesellschaftergruppen mit gleichlaufenden wirtschaftlichen Interessen zusammengerechnet werden.

53

Hat eine verlustbehaftete Kapitalgesellschaft nicht beteiligungsproportional zu deckenden Kapitalbedarf, ist – zumindest bis zum steuerlichen Verbrauch der Verluste – anstelle der Gesellschafteraufnahme eine **mezzanine Finanzierungsform** in Betracht zu ziehen, die nicht zu den in § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG genannten bzw. vergleichbaren Sachverhalten gehört.

54

## II. Verlustabzug bei Personengesellschaften

### 1. Maßgeblichkeit der Kapitalkontenstruktur

Da – abgesehen vom Fall der überschießenden Außenhaftung<sup>2)</sup> – ein Verlustausgleich nach § 15a EStG nur mit einem **Gesellschafter-Eigenkapitalkonto** im Rahmen des Gesamthandsvermögens in Betracht kommt, ist die **Abgrenzung** der Gesellschafter-Eigenkapitalkonten von den Gesellschafter-Fremdkapitalkonten höchst bedeutsam. Sie ist gemäß der jüngeren Rspr. nach folgender Maßgabe vorzunehmen:

55

- Die Abgrenzung der Konten richtet sich **nicht** nach ihrer **Bezeichnung**. Führt eine Personengesellschaft für die Gesellschafter mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen, ist vielmehr anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Konten haben, d. h. ob sie Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen.<sup>3)</sup>
- Kennzeichnend für ein **Gesellschafter-Eigenkapitalkonto** ist, dass nach dem eindeutigen und klaren Willen der Gesellschafter auf dem Konto auch **Verluste** erfasst werden, welche die ausgewiesenen thesaurierten Gewinne aufzehren können; denn mit dem Begriff eines Fremdkapitalkontos ist eine Verlustbeteiligung des Gläubigers unvereinbar.
- Maßgeblich ist die Regelung der Verlustverrechnung im **Gesellschaftsvertrag**. Ein **Gesellschafterbeschluss**, nach dem etwaige Jahresfehlbeträge aus Gesellschafterdarlehenskonto abgedeckt werden sollen, führt nicht dazu, dass es sich bei den entsprechenden Gesellschafterkonten um Gesellschafter-Eigenkapitalkonten handelt.<sup>4)</sup> Die Verlustverrechnung muss dementsprechend im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sein, damit ein entsprechendes Konto als Eigenkapitalkonto des Gesellschafters einzuordnen ist.
- Ausreichend für die Einordnung eines Kontos als Eigenkapitalkonto ist, wenn zwar eine laufende Verlustverrechnung nicht vorgesehen, für den Fall des **Ausscheidens** aber geregelt ist, dass sich das Abfindungsguthaben nach dem Saldo sämtlicher Gesellschafterkonten, nämlich „Kapitalkonto und Darlehenskonto abzüglich eines eventuell anteiligen Verlustvortrages“ bestimmt.<sup>5)</sup>

1) Vgl. zu Fragen der gesplitteten Anteilsübertragung im Spiegel der Gesamtplanrechtsprechung auch Pohl, GmbHR 2009, 132.

2) Der Kommanditist ist mit einer gegenüber der geleisteten Einlage höheren Haftsumme im Handelsregister eingetragen und unterliegt somit im Verhältnis zu den Gläubigern der Gesellschaft einer überschießenden Außenhaftung gem. § 171 Abs. 1 HGB. In diesem Fall können nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG Verluste bis zur Höhe der überschießenden Außenhaftung auch dann ausgeglichen werden, soweit durch den Verlustanteil ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

3) So ausdrücklich BFH v. 15.5.2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 812 (unter Abschn. II. 2 der Urteilsgründe).

4) Vgl. BFH v. 15.5.2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 812 (unter Abschn. II. 3 der Urteilsgründe).

5) Vgl. BFH v. 15.5.2008, IV R 46/05, BStBl II 2008, 812 (unter Tz. 4 der Urteilsgründe).