



MANDANTEN- RUNDSCHREIBEN

6-7/2008

Breite Straße 161–167 · 50667 Köln
Telefon 0049 (221) 925 778 0
Telefax 0049 (221) 925 778 20
Internet <http://www.khb.de>
e-Mail office@khb.de

Mandanten-Rundschreiben 6-7/2008

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 [Bundesrat verabschiedet Erbschaftsteuerreform](#)
- 2 [Zuteilung der persönlichen Identifikationsnummer](#)
- 3 [Geänderte Rechtsprechung zur Vererblichkeit von Verlustvorträgen](#)
- 4 [Weitere Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen geplant](#)
- 5 [Erweiterte Förderung des Bausparens](#)
- 6 [Steuerminderung durch Spenden](#)
- 7 [Frist für die Altersvorsorgezulage 2006](#)
- 8 [Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen](#)
- 9 [Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge](#)

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 10 [Neuer Streit um das "häusliche Arbeitszimmer"](#)
- 11 [Berufliche Veranlassung von Repräsentationsaufwendungen bei Arbeitnehmern](#)
- 12 [Aufwendungen eines Arbeitnehmers für eine Bewirtung des Arbeitgebers können Werbungskosten sein](#)
- 13 [Ein Telefoninterviewer ist als Arbeitnehmer tätig](#)
- 14 [Geringfügige Beschäftigung: Sozialversicherungsrechtliche Kriterien für deren Beurteilung maßgeblich](#)
- 15 [Pkw-Überlassung für Privatfahrten auch beim Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil](#)
- 16 [Lohnsteuer-Anmeldung 2009: Neue Eintragungspflicht](#)
- 17 [Verlängerte Frist für Antragsveranlagung von Arbeitnehmern](#)
- 18 [Elektronische Lohnsteuerbescheinigung](#)
- 19 [Vorziehen von Werbungskosten in das Jahr 2008](#)

Für Unternehmer und Freiberufler

- 20 [Ländererlass zur Neuregelung der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer](#)
- 21 [Beruflich genutzte Räume im Privathaus als Steuerfalle bei Betriebsaufgabe?](#)
- 22 [Bildung einer Ansparrücklage setzt einen Finanzierungszusammenhang zwischen Rücklage und Investition voraus](#)
- 23 [Bundesregierung plant Verlängerung der Investitionszulage bis 2013](#)
- 24 [Leiharbeitnehmer: Wann ist eine Abrechnung von Reisekosten zulässig?](#)
- 25 [Rechengrößen der Sozialversicherung für 2009](#)
- 26 [Beitragsatz zur Kranken- und Arbeitslosenversicherung ab 2009](#)
- 27 [Aufbewahrungsfristen](#)
- 28 [Sachbezugswerte für 2009](#)
- 29 [Anpassung der Steuervorauszahlungen](#)
- 30 [Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen](#)
- 31 [Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne](#)
- 32 [Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - Grundlegende Reform des Bilanzrechts](#)
- 33 [Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel](#)
- 34 [Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen](#)

Für Personengesellschaften

- 35 Rückwirkender Wegfall der Offenlegungspflicht einer GmbH & Co. KG bei Eintritt einer natürlichen Person
- 36 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 37 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 38 Steueramnestie war verfassungsgemäß
- 39 Vorbereitung auf die Abgeltungsteuer
- 40 Kirchensteuer bei privaten Kapitalerträgen ab 2009

Für Hauseigentümer

- 41 Schuldzinsenabzug bei gemischt genutzten Gebäuden
- 42 Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage
- 43 Steuerminderung noch für das Jahr 2008

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 44 Finanzverwaltung zur Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften
- 45 Kein Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH
- 46 Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Finanzierungsmaßnahmen eines Aktionärs (Bürgerschaft/Darlehensverlust)
- 47 Berücksichtigung von Verlusten aus einer ausländischen Betriebsstätte
- 48 Billigkeitsregelung für die Auszahlung von Kleinbeträgen beim Körperschaftsteuerguthaben
- 49 Neues aus der Gesetzgebung
- 50 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 51 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 52 Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Für alle Steuerpflichtigen

1 Bundesrat verabschiedet Erbschaftsteuerreform

Der Bundesrat hat am 5.12.2008 in einer Sondersitzung dem Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (ErbStRG) zugestimmt, nachdem das Reformpaket bereits am 27.11.2008 den Bundestag passiert hatte. Damit wird es am 1.1.2009 in Kraft treten und ist ab dann zwingend anwendbar.

Gegenüber dem ehemaligen Gesetzentwurf sind folgende Änderungen zu verzeichnen, die Begünstigungen der „Kernfamilie“ und das Steuerprivileg für Unternehmen betreffen:

- Witwen, Witwer und Kinder des Erblassers sollen auf ein vererbtes Haus oder eine Wohnung keine Erbschaftsteuer zahlen müssen, solange sie dieses nach dem Erbfall mindestens zehn Jahre lang selbst nutzen. D.h., dass es in diesen zehn Jahren weder zu einer Vermietung, zu einer Verpachtung, einem Verkauf noch zu einer Nutzung des ererbten Wohneigentums als Zweitwohnsitz kommen darf. Für Kinder gilt darüber hinaus die Auflage, dass die Wohnfläche nicht größer als 200 qm sein darf. Übersteigt die Wohnfläche diese Grenze, so ist der Erwerb anteilig der Erbschaftsteuer zu unterwerfen.
- Für weiteres Vermögen bestehen daneben künftig Freibeträge von 500 000 € für den Ehegatten und 400 000 € für Kinder.
- Bei der unentgeltlichen Übertragung von Unternehmensvermögen sollen zukünftig zwei Begünstigungsformen zur Auswahl stehen: (1.) Übernehmer, die den Betrieb im Kern sieben Jahre fortführen, werden von der Besteuerung von 85 % des Betriebsvermögens verschont (brauchen also nur 15 % zu versteuern), vorausgesetzt, die Lohnsumme beträgt nach den sieben Jahren in der Summe nicht weniger als 650 % der Lohnsumme zum Erbzeitpunkt und der Anteil des Verwaltungsvermögens am betrieblichen Gesamtvermögen beträgt höchstens 50 %. (2.) Wird der Betrieb über zehn Jahre fortgeführt, fällt gar keine Erbschaftsteuer an. Voraussetzung ist, dass die Lohnsumme nach zehn Jahren in der Summe nicht weniger als 1 000 % der Lohnsumme zum Erwerbszeitpunkt beträgt und daneben darf der Anteil des Verwaltungsvermögens am betrieblichen Gesamtvermögen höchstens 10 % betragen.
- Ursprünglich sollte bei einem Verstoß gegen die Lohnsummenklausel sofort jede Verschonung wegfallen und zwar im Extremfall auch, wenn kurz vor Ende der Bindungsfrist gegen die Lohnsummenklausel verstoßen wird. Diese sog. Fallbeillösung soll nun nicht mehr gelten. Vielmehr soll die Verschonung ggf. anteilig entfallen.

Hinweis:

Nachdem die zentralen Streitpunkte der Erbschaftsteuerreform ausgeräumt worden waren und Bundestag und –rat dem Gesetz zugestimmt haben, ist der Weg frei, so dass die Reform nach langen politischen Auseinandersetzungen doch noch zum 1.1.2009 in Kraft treten kann und ab dann zwingend anwendbar ist. Für den Zeitraum zwischen dem 1.1.2007 und 31.12.2008 ist auf Antrag ein **Wahlrecht zwischen den alten und neuen Regelungen** des Erbschaftsteuer- und des Bewertungsrechts vorgesehen – allerdings nur im Erb- und nicht im Schenkungsfall. Das Wahlrecht erstreckt sich aber nicht auf die höheren Freibeträge, sondern vorrangig auf die Bewertungsansätze.



2 Zuteilung der persönlichen Identifikationsnummer

Derzeit teilt das Bundeszentralamt für Steuern allen in Deutschland gemeldeten Personen eine Identifikationsnummer zu und informiert diese hierüber schriftlich. Diese Identifikationsnummer dient der Identifizierung im Besteuerungsverfahren und soll nach einer Übergangszeit die bisherige Steuernummer ersetzen. Im Unterschied zur bisherigen Steuernummer, welche von dem jeweils örtlich zuständigen Finanzamt vergeben wurde, wird die Identifikationsnummer der Person mit der Geburt zugeteilt und bleibt das ganze Leben lang gültig.

Hinweis:

In einer Übergangszeit sollte bei Kontakt mit der Finanzbehörde sowohl die Identifikationsnummer als auch die bisherige Steuernummer angegeben werden.



3 Geänderte Rechtsprechung zur Vererblichkeit von Verlustvorträgen

Nach der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gingen in Erbfällen beim Verstorbenen noch vorhandene einkommensteuerliche Verlustvorträge auf die Erben über und konnten dann von diesen genutzt werden. Mit Beschluss vom 17.12.2007 (Aktenzeichen GrS 2/04) ist der Bundesfinanzhof von dieser Rechtsprechung abgerückt. Nunmehr gehen mit dem Tod eventuell noch vorhandene einkommensteuerliche Verlustvorträge grundsätzlich unter.

Die Finanzverwaltung hat sich mit Schreiben vom 24.7.2008 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2225/07/0006) zur erstmaligen Anwendung dieser geänderten Rechtsprechung geäußert. Danach ist die geänderte Rechtsprechung erst auf Erbfälle anzuwenden, die nach Veröffentlichung dieser Entscheidung im Bundessteuerblatt eintreten. Die Veröffentlichung erfolgte am **18.8.2008**, so dass die neue Rechtsprechung erst auf **nach diesem Datum eintretende Erbfälle** anzuwenden ist.

Hinweis:

Grundsätzlich sollte in geeigneten Fällen das Entstehen von Verlustvorträgen vermieden werden bzw. sollten bestehende Verlustvorträge alsbald genutzt werden. Im Einzelfall können verschiedene Gestaltungen eingesetzt werden, welche allerdings sorgfältig hinsichtlich aller steuerlichen und nichtsteuerlichen Wirkungen überprüft werden müssen.



4 Weitere Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen geplant

Die Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf zur weiteren Förderung von Familien und von haushaltsnahen Dienstleistungen vorgelegt. Die geplanten Regelungen sollen kurzfristig umgesetzt werden und ab 2009 gelten. Im Wesentlichen sind folgende Änderungen geplant:

- Der **Kinderfreibetrag** soll für jedes Kind von derzeit 3 648 € um 192 € auf dann 3 840 € angehoben werden.
- Das **Kindergeld** soll für das erste und zweite Kind um jeweils 10 € von derzeit 154 € auf 164 €, für dritte Kinder um 16 € auf 170 € sowie für vierte und weitere Kinder um je 16 € auf 195 € monatlich angehoben werden.
- Die Förderung **haushaltsnaher Dienstleistungen** und haushaltsnaher sozialversicherungspflichtiger Beschäftigungsverhältnisse soll deutlich ausgeweitet werden auf einheitlich 20 % der Aufwendungen von bis zu 20 000 €, höchstens 4 000 € pro Jahr.
- Daneben sollen jeweils zum Schuljahresbeginn im Rahmen des SGB II und SGB XII hilfebedürftige Schülerinnen und Schüler eine zusätzliche Leistung für die Schule in Höhe von 100 € erhalten.



5 Erweiterte Förderung des Bausparens

Bislang erfolgt die Förderung des Bausparens mit der Wohnungsbauprämie, deren Gewährung aber an vergleichsweise niedrige Einkommensgrenzen geknüpft ist. Durch das **Eigenheimrentengesetz** sind nun weitere Fördermöglichkeiten geschaffen worden. Ab 2008 sind Beiträge an Bausparkassen in die Riesterförderung einbezogen worden („Wohn-Riester“). Damit können Bausparbeiträge nun alternativ zu der Wohnungsbauprämie mit einer Altersvorsorgezulage oder einem Sonderausgabenabzug gefördert werden. Voraussetzung für die maximale Wohn-Riester-Förderung ist, dass in 2008 Beiträge im gesetzlich maximalen Umfang, was insbesondere vom Brutto-Vorjahresverdienst abhängt, eingezahlt werden.

Daneben haben sich auch die Regelungen über die **Verwendung des Bausparkapitals** geändert. Bisher konnte das Bausparguthaben nach Ablauf von sieben Jahren auch für Zwecke außerhalb des Wohnungsbaus verwendet werden, ohne dass dies zur Folge hatte, dass Wohnungsbauprämien zurückzuzahlen sind. Diese freie Verfügung nach Ablauf der Siebenjahresfrist gilt in der Regel nur noch für Bausparverträge, die **bis zum 31.12.2008** abgeschlossen werden, wenn bis zu diesem Zeitpunkt ein Beitrag in Höhe der Regelsparrate entrichtet wurde.

Für **ab dem 1.1.2009** abgeschlossene Bausparverträge ist die freie Verwendung des angesparten Bausparkapitals nach Ablauf der Siebenjahresfrist nur möglich bei Bausparern, die bei Vertragsabschluss das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Weiterhin kann – wie bisher – ohne Altersgrenze prämienschädlich verfügt werden bei Tod oder bei Eintritt von völliger Erwerbsunfähigkeit des Sparers oder seines von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und bei ununterbrochener Arbeitslosigkeit des Sparers von mehr als einem Jahr. In allen vorgenannten Fällen ist die Prämienbegünstigung beschränkt auf die letzten sieben Sparjahre bis zur Verfügung bzw. bis zum Eintritt des Ereignisses.



6 Steuerminderung durch Spenden

Zum Jahresende kann überlegt werden, ob durch die Leistung von steuerlich begünstigten Spenden im Jahr 2008 noch die Steuerlast gesenkt werden soll. Dies erfordert eine Überweisung bis zum 31.12.2008.

Zu beachten ist, dass bereits seit 2007 die Möglichkeiten des Spendenabzugs erweitert wurden. Es erfolgt keine Unterscheidung mehr zwischen besonders förderungswürdigen und übrigen gemeinnützigen Zwecken. Spenden können bereits seit 2007 einheitlich **bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte** oder alternativ bis zu 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden. Ein erweiterter Abzug ist auch bei **Zuwendungen an Stiftungen** möglich: Nicht mehr nur Spenden anlässlich der Neugründung, sondern auch spätere Zustiftungen in den Vermögensstock einer Stiftung werden begünstigt.

Hinweis:

Die Betragsgrenze für den **vereinfachten Nachweis** einer Zuwendung durch Bareinzahlungsbeleg oder durch Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts beträgt **200 €**.



7 Frist für die Altersvorsorgezulage 2006

Wurde im Jahr 2006 ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Sparzulage für 2006 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2008** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts mit einem amtlichen Vordruck geschehen.



8 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen**, wie Gärtner, Fensterputzer oder Pflegeleistungen, können in 2008 in Höhe von 20 % der Aufwendungen, höchstens bis zu 600 € (bzw. höchstens 1 200 € für Pflegeleistungen) geltend gemacht werden. Daneben können für **Handwerkerleistungen**, also alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ebenfalls 20 % der Ausgaben, höchstens aber nochmals 600 € geltend gemacht werden. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

Soweit die Höchstbeträge noch nicht ausgeschöpft sind, kann in Erwägung gezogen werden, anstehende Leistungen noch in 2008 vorzuziehen. Begünstigt ist allerdings nur der Lohnanteil, nicht dagegen der Materialanteil. Auch muss über die Leistung eine Rechnung vorliegen und sie muss noch in 2008 durch Überweisung bezahlt sein.

Mit dem von der Bundesregierung angekündigten Konjunkturprogramm soll mit Wirkung **ab dem 1.1.2009** die Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen bei Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen auf 20 % von 6 000 € (= 1 200 €) erweitert werden. Ebenso soll die Abzugsmöglichkeit haushaltsnaher Dienstleistungen ab 2009 (® siehe auch im Abschnitt „Weitere Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen“) auf max. 20 % von 20 000 € (= 4 000 €) erhöht werden. Soweit die Grenzen für 2008 bereits überschritten sind, kann es sich somit im Hinblick auf die Ausweitungen ab 2009 anbieten, einzelne Maßnahmen in das kommende Jahr zu verschieben.



9 Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag wird bei Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte des Kindes nicht mehr als 7 680 € im Jahr betragen. Zum Jahresende sollte ein eventuelles Überschreiten dieser Grenze geprüft werden, um ggf. noch reagieren zu können und damit den Kindergeldanspruch zu sichern.

Wichtig ist, dass es sich insoweit um eine **Freigrenze** handelt, d.h., wird diese auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Zu berücksichtigen sind alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Dabei ist zu beachten, dass Lohneinkünfte um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € verringert werden (wenn keine höheren Werbungskosten angefallen sind). Der Arbeitslohn des Kindes ist zusätzlich um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen, z.B. Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (nicht dagegen Darlehen). Im Einzelfall sollte wegen der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.



Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

10 Neuer Streit um das „häusliche Arbeitszimmer“

Seit 2007 dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch in Ausnahmefällen steuermindernd geltend gemacht werden. Voraussetzung für den steuerlichen Abzug ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Beispielsweise bei Lehrern oder oftmals auch bei Handelsvertretern scheidet der Kostenabzug seit 2007 aus, weil das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Offen ist, ob diese Einschränkung mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Hierzu ist beim Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt unter dem Aktenzeichen 4 K 980/08 ein Musterverfahren anhängig, das vom Bund der Steuerzahler betrieben wird. Im Klagefall begehrt der Kläger, der als Handelsvertreter tätig ist und dessen Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, zumindest einen Abzug nach der Abzugshöhe des Jahres 2006, also in Höhe von maximal 1 250 €.

Hinweis:

Vergleichbare Verfahren sollten bis zu einer abschließenden Entscheidung offen gehalten werden.



11 Berufliche Veranlassung von Repräsentationsaufwendungen bei Arbeitnehmern

Nach allgemein herrschender Auffassung sind Repräsentationsaufwendungen von Arbeitnehmern (z.B. Geschenke) in der Regel **nicht als Werbungskosten absetzbar**. Insoweit unterscheidet sich die Besteuerungssituation der Arbeitnehmer von der der Unternehmer, die Geschenke an Nicht-Arbeitnehmer bis zu einem Betrag von 35 € pro Person und Jahr als Betriebsausgaben steuerlich geltend machen können.

Diesen Grundsatz hat das Finanzgericht Bremen mit Urteil vom 17.1.2008 (Aktenzeichen 4 K 168/07) bestätigt und konkret entschieden, dass Repräsentationsaufwendungen eines Schulleiters in Gestalt von Geschenken anlässlich von Jubiläen, Verabschiedungen etc. keine Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind.

Im Streitfall hatte der Leiter einer Schule mit ca. 700 Schülern sowie 65 Lehrern anlässlich von Jubiläen und anderen Feierlichkeiten Geschenke an Kollegen, Elternvertreter und ausländische Besucher (im Wert von jeweils unter 35 €) aus eigenen Mitteln bestritten und die entsprechenden Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht.

Für den vorliegenden Fall bejahte das Finanzgericht zwar einen Zusammenhang zwischen den Geschenken und der Tätigkeit als Schulleiter. Da aber Geschenke als „Ausdruck gesellschaftlicher Gepflogenheiten“ ohne Gegenleistung erfolgten, seien sie durch die private Lebensführung des Schenkenden mitbestimmt und daher als gemischte Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig.



12 Aufwendungen eines Arbeitnehmers für eine Bewirtung des Arbeitgebers können Werbungskosten sein

Bewirtungskosten, die ein Arbeitnehmer trägt, können im Einzelfall **als Werbungskosten absetzbar** sein. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Bewirtungskosten anlässlich privater Anlässe anfallen. Im Urteil vom 19.6.2008 (Aktenzeichen VI R 48/07) hat der Bundesfinanzhof das Vorliegen von Werbungskosten gegen die Auffassung der Finanzverwaltung bejaht. Im Streitfall hatte ein Berufssoldat im Rang eines Brigadegenerals anlässlich seiner Verabschiedung Bewirtungsaufwendungen getragen und diese als Werbungskosten geltend gemacht.

In seiner Begründung betonte der Bundesfinanzhof, dass es bei der Abgrenzung zwischen „Kosten der Lebensführung“ (steuerlich nicht abzugsfähig) und „Aufwendungen aus beruflichem Anlass“ (steuerlich abzugsfähig) auf die **Würdigung aller Umstände des Einzelfalls** ankommt. Wichtiges Indiz ist der **Anlass der betreffenden Veranstaltung**. Aufwendungen für die Bewirtung von Gästen aus Anlass eines in der privaten Sphäre des Einladenden liegenden persönlichen Ereignisses beurteilt der Bundesfinanzhof grundsätzlich als privat veranlasste nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung, so beispielsweise bei einer Geburtstagsfeier.

Allerdings ist für die Abgrenzung der beruflichen von der privaten Veranlassung von Bewirtungskosten nicht allein auf den Anlass der Veranstaltung abzustellen ist. Für die berufliche oder private Veranlassung einer Veranstaltung ist auch **von Bedeutung**,

- wer als Gastgeber auftritt,
- wer die Gästeliste bestimmt,
- ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers), um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Arbeitnehmers handelt,
- in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und
- ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob dies nicht der Fall ist.

Im vorliegenden Fall wertete der Bundesfinanzhof die Verabschiedung anhand der vorstehenden Kriterien als eine Feier mit ganz überwiegend beruflichem Charakter, da die Veranstaltung im Offiziersheim stattfand, der Arbeitgeber als Gastgeber auftrat, den Ablauf der Veranstaltung im Einzelnen vorgab und auch die Gästeliste (Soldaten, Beamte und Arbeitnehmer des Dienstherrn des Arbeitnehmers) festlegte.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Rechtsprechung solche Fallgestaltungen durchaus zu Gunsten des Steuerpflichtigen entscheiden kann. Allerdings sollte in jedem Fall Vorsorge getroffen werden, indem die für einen beruflichen Anlass maßgeblichen Kriterien sorgfältig dokumentiert werden. Es zeigt sich, dass die einzelnen Merkmale durchaus gestaltbar sind.



13 Ein Telefoninterviewer ist als Arbeitnehmer tätig

Die Beantwortung der Frage, ob ein Mitarbeiter als sog. „**freier Mitarbeiter**“ oder als **Angebotsteller** anzusehen ist, hat erhebliche steuerliche Konsequenzen und führt insbesondere bei Lohnsteuerausgaben regelmäßig zu Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt. Mit Urteil vom 29.5.2008 (Aktenzeichen VI R 11/07) hat der Bundesfinanzhof zur Frage der Arbeitnehmereigenschaft von Interviewern (hier: Telefoninterviewer) Stellung genommen:

Im Streitfall betrieb eine AG ein Unternehmen mit dem Unternehmensgegenstand „Befragungen für Markt- und Meinungsforschung“. In diesem Rahmen führte sie Kundenzufriedenheitsbefragungen, Marktpotenzialerhebungen und Meinungsbefragungen per Telefon oder Internet durch. Dazu verfügte sie über mehrere Telefonstudios mit einer Vielzahl von Telefonarbeitsplätzen und jeweils einem Arbeitsplatz für einen Supervisor (Kontrollleur).

Die AG beschäftigte je nach Auftragsvolumen ca. 900 bis 1 000 **Interviewer**, die sie als **freie Mitarbeiter** behandelte und für die sie dementsprechend **weder Lohnsteuer noch Sozialversicherungsbeiträge** einbehielt und abführte. Das Finanzamt kam im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung zu dem Ergebnis, dass die Interviewer als Arbeitnehmer tätig waren und erließ einen entsprechenden Lohnsteuer-Haftungsbescheid.

Der Bundesfinanzhof bestätigte diese Auffassung dem Grunde nach. Für die Annahme der Arbeitnehmereigenschaft hatte das Finanzgericht Köln als Vorinstanz im Streitfall darauf abgestellt, ob die von der Klägerin beschäftigten Interviewer **Unternehmerrisiko** getragen und **Unternehmerinitiative** entwickelt haben und ob sie in erheblichem Umfang **weisungsgebunden** hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt ihrer Tätigkeit gewesen sind. Auch mit der Eingliederung der Interviewer in die betriebliche Organisation der Klägerin hat sich das Finanzgericht Köln befasst. Dabei hat es festgestellt, dass die Beschäftigten der Klägerin keine einem Selbständigen vergleichbare Initiative entfalten konnten und insbesondere hinsichtlich Ort und Inhalt ihrer Tätigkeit weisungsgebunden und organisatorisch in den Betrieb der Klägerin eingebunden gewesen sind. Der Bundesfinanzhof bestätigte die nach diesen Maßstäben vorgenommene rechtliche Würdigung des Finanzgerichts ausdrücklich.

Hinweis:

Die Kriterien der Rechtsprechung lassen sich zweifelsfrei auch auf andere Tätigkeiten etwaiger „freier Mitarbeiter“ übertragen. In der Praxis ist daher bei der Beschäftigung von freien Mitarbeitern darauf zu achten, dass diese tatsächlich **Unternehmerrisiko** tragen und auch **Unternehmerinitiative** entwickeln können. Darüber hinaus ist entscheidend, dass die freien Mitarbeiter weder hinsichtlich Ort und Inhalt ihrer Tätigkeit **weisungsgebunden** noch **organisatorisch** in den Betrieb des Auftraggebers **eingebunden** sind.



14 Geringfügige Beschäftigung: Sozialversicherungsrechtliche Kriterien für deren Beurteilung maßgeblich

Die Frage, ob ein Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung erzielt wird, beurteilt sich ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben. Hierbei ist die Geringfügigkeitsgrenze auch unter Einbeziehung tariflich geschuldeter, aber tatsächlich nicht ausgezahlter Löhne zu bestimmen. Dies ist das Ergebnis des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 29.5.2008 (Aktenzeichen VI R 57/05) zu einer früheren Gesetzesfassung.

Die tatsächlich geleisteten Lohnzahlungen blieben im Urteilsfall zwar unter der damals für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse maßgeblichen Grenze von 630 DM, jedoch hatte der Arbeitgeber nicht beachtet, dass diese Arbeitsverhältnisse unter einen **Manteltarifvertrag** fielen, der für jeden Arbeitnehmer – auch für Teilzeitbeschäftigte – eine **Urlaubsvergütung** vorsah. Das Urlaubsgeld wurde den Aushilfen jedoch weder gezahlt noch von diesen eingefordert. Unter Berücksichtigung des laut Tarifvertrag zustehenden Urlaubsgeldes wurde die Entgeltgrenze für geringfügige Beschäftigte aber überschritten. Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Arbeitsverhältnisse seien auf Grund des den Arbeitnehmern zustehenden Urlaubsgeldanspruchs nicht als geringfügige Beschäftigungsverhältnisse anzusehen und demgemäß nicht einkommensteuerbefreit.

Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung bestätigt. Nach dem Willen des Gesetzgebers seien die Voraussetzungen für die Annahme einer geringfügigen Beschäftigung **ausschließlich nach sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben** zu beurteilen. Bei der Ermittlung der Höhe der nachzuersteuernden Löhne darf hingegen das tariflich geschuldete, tatsächlich jedoch nicht ausgezahlte Urlaubsgeld nicht berücksichtigt werden.



Hinweis:

Die vorliegende Entscheidung des Bundesfinanzhofs hat nach wie vor Bedeutung, denn auch für die derzeitige Behandlung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse kommt es auf die betragsmäßige Grenze von nunmehr 400 € an. Um Nachforderungen zu vermeiden, sollte deshalb bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen stets geklärt werden, ob auf Grund eines einschlägigen (Mantel-)Tarifvertrags ein Urlaubs- oder Weihnachtsgeldanspruch besteht – und zwar auch dann, wenn eine Auszahlung tatsächlich unterbleibt.



**15 Pkw-Überlassung für Privatfahrten auch beim Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer
lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil**

Stellt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer (hier: Geschäftsführer einer GmbH) unentgeltlich einen betrieblichen Pkw auch zur privaten Nutzung zur Verfügung, stellt dies beim Arbeitnehmer auch dann einen **lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil** dar, wenn der Geschäftsführer zugleich Gesellschafter ist und über die Privatnutzung des Pkw keine Vereinbarung getroffen wurde.

Dies hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 26.3.2008 (Aktenzeichen 5 K 1599/07) entschieden. Im Streitfall stand dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ein Pkw des Betriebsvermögens auch zur privaten Nutzung zur Verfügung, ohne dass jedoch eine vertragliche Vereinbarung über die Privatnutzung bestand. Ein **Fahrtenbuch** wurde nicht geführt. Die von der GmbH errechneten Privatanteile der Pkw-Nutzung wurden dem **Gesellschafter-Verrechnungskonto** des Klägers belastet. Das Finanzamt sah in dieser Belastung keine steuerlich zu berücksichtigende Zuzahlung des Klägers, sondern erfasste in voller Höhe einen geldwerten Vorteil für die Privatnutzung des Pkw nach der 1 %- bzw. 0,03 %-Regelung.

Hinweis:

Der I. Senat des Bundesfinanzhofs, der für körperschaftsteuerrechtliche Fragen zuständig ist, hat für den Fall eines **Nutzungsverbots** anders entschieden (Urteil vom 23.1.2008, Aktenzeichen I R 8/06): Im Grundsatz ist die 1 %-Regelung auch dann anzuwenden, wenn dem Arbeitnehmer, dem ein Firmenwagen überlassen wird, die private Nutzung untersagt ist, er das Fahrzeug aber dennoch privat nutzt. Wird der Firmenwagen dagegen einem Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH zur Verfügung gestellt, der das Fahrzeug abredewidrig privat nutzt, gilt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs Folgendes: Die Betriebsaufwendungen stellen bei der GmbH steuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttungen dar und der Gesellschafter-Geschäftsführer vereinnahmt keinen Arbeitslohn, sondern Kapitaleinkünfte. Der Bundesfinanzhof bemisst die verdeckte Gewinnausschüttung nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert (1%-Regelung), sondern mit dem tatsächlichen Verkehrswert des Nutzungsvorteils und erhöht diesen Wert noch um einen Gewinnaufschlag.



16 Lohnsteuer-Anmeldung 2009: Neue Eintragungspflicht

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 18.8.2008 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2533/08/10004) die Formulare für die Lohnsteuer-Anmeldung 2009 allgemein bekannt gemacht. Diese enthalten eine neue Zeile, die es ab 2009 zu beachten gilt.

Zum Hintergrund: Der Gesetzgeber hat mit Wirkung ab 2007 eine Pauschalierung der Einkommensteuer bei bestimmten Sachzuwendungen normiert. Der Zuwendende kann die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten – im Gesetz näher bestimmten – Sachzuwendungen mit 30 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und eventuell Kirchensteuer pauschalieren.

Insgesamt existieren folgende drei Pauschalierungskreise, innerhalb derer eine jeweils eigenständige Pauschalierungsentscheidung getroffen werden kann:

- Zuwendungen an Nichtarbeitnehmer,
- Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer und
- Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen.

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung innerhalb eines dieser Pauschalierungskreise ist einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten und erfassten Zuwendungen auszuüben. Die Finanzverwaltung lässt es allerdings zu, dass die Pauschalierungsentscheidung für Zuwendungen an Arbeitnehmer einerseits und für Zuwendungen an Dritte andererseits unterschiedlich ausgeübt wird. Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung kann nicht zurückgenommen werden.

Bislang kann die Finanzverwaltung nicht erkennen, welches Unternehmen sich für die Anwendung der neuen Pauschalierung entscheidet. Dies ist künftig anders: Ab 2009 wird in der Lohnsteuer-Anmeldung ein neues Eintragungsfeld geschaffen. Hierin ist die Summe der pauschalen Steuer einzutragen. Auf eine Unterscheidung, für welchen Pauschalierungskreis diese Steuer entrichtet wird, hat die Finanzverwaltung allerdings verzichtet.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hat ab 2009 ein Kontrollinstrument, um gezielt Pauschalierungsfälle erkennen zu können. Die Zuwendungen, die der Pauschalierung unterliegen, stellen in der Regel sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelte dar und sind demzufolge nicht beitragsfrei. Diese Entgelte sind vom Arbeitgeber zu erfassen und zwar selbst dann, wenn die Zuwendungen von einem Dritten erbracht werden. Hierzu hat der begünstigte Arbeitnehmer dem Arbeitgeber unverzüglich eine Mitteilung zu machen. Sozialversicherungsrechtlich wird darüber hinaus empfohlen, dass das zuwendende Fremdunternehmen den Arbeitgeber des begünstigten Arbeitnehmers über die Höhe der geleisteten Sachzuwendung informiert.



17 Verlängerte Frist für Antragsveranlagung von Arbeitnehmern

Die früher bestehende Abgabefrist von zwei Jahren für Anträge auf Einkommensteuer-Veranlagung von Arbeitnehmern besteht nicht mehr. Nach einer Übergangsregelung kann auch noch für 2005 ein Antrag gestellt werden.



18 Elektronische Lohnsteuerbescheinigung

Arbeitgeber müssen der Finanzverwaltung bis zum 28.2. des Folgejahres die Lohnsteuerbescheinigung übermitteln. Mit Schreiben vom 22.8.2008 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2378/08/10002, DOK 2008/0450654) wurden Einzelheiten für 2009 bekannt gegeben. Auf folgende Neuerungen ist hinzuweisen:

- Die Datenübermittlung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung authentifiziert vorzunehmen. Das hierzu erforderliche Zertifikat muss einmalig im ELSTER-Online-Portal beantragt werden. Ohne **Authentifizierung** ist eine elektronische Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung 2009 nicht möglich.
- Davon abweichend können Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, die ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in ihren Privathaushalten beschäftigen, an Stelle der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eine entsprechende manuelle Lohnsteuerbescheinigung erteilen.
- Weiterhin ist anstelle der eTIN künftig die **Identifikationsnummer** zu verwenden, die jeder Steuerzahler bis Ende 2008 erhält.

Hinweis:

Anzuraten ist, die notwendigen Vorbereitungen, wie die Beantragung des Zertifikats und das Einpflegen der Identifikationsnummern in das Lohnprogramm frühzeitig zu beginnen.



19 Vorziehen von Werbungskosten in das Jahr 2008

Um die Steuerlast für das Jahr 2008 zu mindern, kann überlegt werden, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Dies erfordert, dass die Ausgaben im Jahr 2008 geleistet werden. Voraussetzung der Abziehbarkeit ist generell, dass die Ausgaben **beruflich** (und nicht privat) **veranlasst** sind und ausreichend **nachgewiesen** werden.

Werbungskosten wirken sich steuerlich nur aus, soweit sie den sog. **Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 €** übersteigen. Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden (z.B. Schreibtisch), sind nicht (vollständig) im Jahr der Zahlung, sondern nur über Abschreibungen, also verteilt auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzung, abziehbar. Eine Ausnahme gilt für **geringwertige Wirtschaftsgüter** (Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 €). Diese können steuerlich im Jahr der Anschaffung sofort geltend gemacht werden. Insofern sind auch ab 2008 keine Änderungen eingetreten.

Hinweise:

„**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**“, für die besondere Voraussetzungen und Höchstbeträge gelten, können gesondert **neben** dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgezogen werden; sie werden also nicht angerechnet.

Einzelne Besonderheiten:

Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** sind grundsätzlich nicht abziehbar. Sie sind aber dann zu berücksichtigen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Abzugsgrenzen ist zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer (Abzugsbeschränkung) und einem außerhäuslichen Arbeitszimmer, also einem Arbeitszimmer außerhalb der Privatwohnung (keine Abzugsbeschränkung).

Hinweis:

Nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen Arbeitsmittel, die nicht zur **Ausstattung des Arbeitszimmers** gehören, z.B. Bücherregal oder Schreibtisch. Ob die Abschaffung der Abzugsmöglichkeit jedenfalls in den Fällen, in denen für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, **verfassungsgemäß** ist, wird in der Steuerfachliteratur bezweifelt. Vor dem Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt ist unter dem Aktenzeichen 4 K 980/08 ein Musterverfahren anhängig. Insofern ist anzuraten, entsprechende Aufwendungen bis zu einer höchstrichterlichen Klärung dieser Frage steuerlich geltend zu machen und ablehnende Bescheide verfahrensrechtlich offen zu halten.

Wird ein **Computer** des Arbeitnehmers sowohl nicht unwesentlich beruflich als auch privat genutzt, kann für den Werbungskostenabzug mangels Nachweisen von einer jeweils hälftigen beruflichen und privaten Nutzung ausgegangen werden. Beträgt die private Nutzung nachweislich nicht mehr als 10 %, kann der gesamte Aufwand steuerlich geltend gemacht werden. Ein **Computertisch** kann selbständig nutzbar und damit ein sofort abziehbares geringwertiges Wirtschaftsgut sein. Dasselbe gilt für Drucker, die unabhängig vom Computer als Faxgerät oder Kopierer genutzt werden können (Kombinationsgeräte). Dagegen sind bspw. normale Drucker nur mit dem Computer absetzbar. Ausgaben für Verbrauchsmaterialien (Papier, CD-ROM, Toner) und **Computerprogramme** mit Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 € können sofort abgesetzt werden.

Gebühren für **Lehrgänge** zum Erwerb beruflicher Kenntnisse führen grundsätzlich im Jahr der Zahlung zu Werbungskosten.

Ebenso sofort abziehbar sind auch **Porto** und **Verbrauchsmaterialien**, soweit sie für berufliche Zwecke bestimmt sind.

Ein **Schreibtisch** und weitere Einzelelemente (Rollcontainer, Computerbeistelltisch) können als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort in voller Höhe abgeschrieben werden, wenn der einzelne Kaufpreis nicht mehr als 410 € ohne Umsatzsteuer beträgt und sie getrennt nutzbar sind. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, beträgt die Abschreibungsdauer 13 Jahre.



Für Unternehmer und Freiberufler

20 Ländererlass zur Neuregelung der Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuerberechnung knüpft im Grundsatz zunächst an den steuerlichen Gewinn an, greift also auf die gleiche Größe zurück, die auch Bemessungsgrundlage für die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ist. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer werden allerdings Hinzurechnungen und Kürzungen vorgenommen. Mit diesen Modifikationen soll dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer Rechnung getragen werden: Besteuert werden soll der inländische Gewerbebetrieb als solcher, unabhängig beispielsweise von dessen Finanzierung. Des Weiteren werden zur Vermeidung einer Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer Gewinne aus einer anderen Personengesellschaft aus dem Gewinn herausgekürzt, da diese Gewinne ja bereits bei der Personengesellschaft selbst der Gewerbesteuer unterlegen haben.

Eine der zentralen Hinzurechnungsvorschriften war bisher die Hinzurechnung von 50 % der Dauerschuldzinsen, also – vereinfacht gesagt – die Zinsaufwendungen für langfristige Darlehen. Mit der Unternehmensteuerreform 2008 ist diese Hinzurechnung gänzlich neu geregelt worden. Die Neuregelungen haben große Bedeutung und treffen im Grundsatz alle Unternehmen. Die Änderungen gelten erstmals für das Jahr 2008. Zur Anwendung haben die obersten Finanzbehörden der Länder mit gleichlautendem Erlass vom 4.7.2008 Stellung genommen.

a) Überblick über die Neuregelung

Die Hinzurechnung – und damit die Gewerbesteuerpflicht – von Finanzierungsanteilen wurde mit Wirkung ab 2008 grundlegend neu geregelt und erweitert. Im Vergleich mit dem bisherigen Recht stellen sich die nun geltenden Regeln wie folgt dar:

Vergütungsart	Recht bis 2007	Recht ab 2008	
	hinzugerechneter Anteil	fiktiver Zinsanteil	hinzugerechneter Anteil (25 %)
Vergütungen für Dauerschulden	50 %	100 %	25 %
Vergütungen für sonstiges Fremdkapital	0 %	100 %	25 %
Renten und dauernde Lasten	100 %, aber nur, wenn diese mit Erwerb oder Erweiterung des Betriebs zusammenhängen und beim Empfänger nicht der GewSt unterliegen	100 % – alle Renten und dauernde Lasten	25 %
Gewinnanteile des stillen Gesellschafters	100 %, aber nur, wenn diese beim Empfänger nicht der GewSt unterliegen	100 % – unabhängig von der Besteuerung beim Empfänger	25 %
Miet-/Pachtzinsen und Leasingaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter	50 %, aber nur, wenn diese beim Empfänger nicht der GewSt unterliegen	20 % – unabhängig von der Besteuerung beim Empfänger	5 %
Miet-/Pachtzinsen und Leasingaufwendungen für Immobilien	0 %	65 %	16,25 %
Zahlungen für die Nutzung von Rechten, Lizenzen, Warenzeichen usw.	0 %	25 %	6,25 %

Es ergeben sich folgende Veränderungen:

- Betriebe, die in größerem Umfang langfristig fremdfinanziert sind, profitieren von den Änderungen, da die Zinsen nicht mehr zu 50%, sondern nur noch zu 25% hinzugerechnet werden.
- In der Praxis zeigt sich, dass nahezu alle Betriebe von der nun erfolgenden Hinzurechnung von fiktiven Zinsanteilen in Miet-/Pacht- und Leasingzahlungen betroffen sind. Gravierende Auswirkungen hat diese neue Hinzurechnung vor allem bei **Handelsgeschäften**, welche einen großen Betrag für die Anmietung des Ladenlokals bezahlen müssen.
- Mehrfachbelastungen mit Gewerbesteuer können sich dann ergeben, wenn die hinzurechnungspflichtigen Aufwendungen auch beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.

Hinweis:

Von dieser Änderung sind insbesondere steuerliche **Betriebsaufspaltungen** betroffen. In diesen Fällen sind die steuerlichen Gestaltungen zu überprüfen, insbesondere kann eine Herabsetzung des Mietzinses in Erwägung gezogen werden.

- Die teilweise Hinzurechnung von **Leasingaufwendungen** führt dazu, dass die steuerlichen Vorteile des Leasings im Wesentlichen verloren gehen. Dies ist bei Finanzierungsentscheidungen zu beachten.

Daneben ist zu beachten, dass kleine Unternehmen durch den neu geschaffenen **Freibetrag in Höhe von 100 000 €** entlastet werden. Der Freibetrag wird von der Summe der Finanzierungsanteile abgezogen. Nach Abzug des Freibetrags ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des Hinzurechnungsfaktors von 25 %.

Beispiel:

Zinsaufwand	75 000 €	Ansatz zu 100 %	75 000 €
Leasingaufwand für bewegliche Wirtschaftsgüter	80 000 €	Ansatz zu 20 %	16 000 €
Pachtzins Gebäude	100 000 €	Ansatz zu 65 %	<u>65 000 €</u>
Summe der Finanzierungsanteile			156 000 €
Freibetrag (maximal 100 000 €)			<u>100 000 €</u>
verbleiben			56 000 €
davon 25 % Hinzurechnung bei der Gewerbesteuerberechnung			14 000 €

b) Allgemeine Grundsätze bei Anwendung der gesetzlichen Neuregelung

Die Finanzverwaltung stellt folgende allgemeine Grundsätze zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung heraus:

- Eine Hinzurechnung bei der Berechnung der Gewerbesteuer kommt generell nur in Betracht, wenn die Aufwendungen vorher gewinnmindernd berücksichtigt wurden. Aus diesem Grund scheiden Hinzurechnungen für Sondervergütungen an Gesellschafter einer Personengesellschaft aus, weil diese den steuerlichen Gewinn nicht mindern. Als Beispiele sind Zinsen für ein Darlehen zu nennen, das der Gesellschafter seiner Personengesellschaft gewährt, oder Miet-/Pachtzinsen für vom Gesellschafter überlassene Wirtschaftsgüter.
- Nach dem ab 2008 geltenden Recht ist es bei der Ermittlung der Hinzurechnungen im Gegensatz zum früheren Recht unmaßgeblich, ob die Aufwendungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen oder nicht. Beispielsweise unterliegt bei einer steuerlichen Betriebsaufspaltung der vom Betriebsunternehmen an das Besitzunternehmen gezahlte Pacht aufwand bei dem Betriebsunternehmen (mit dem entsprechenden Finanzierungsanteil) der Hinzurechnung bei der Gewerbesteuer, obwohl bei dem Besitzunternehmen die Pachteinnahmen ebenfalls der Gewerbesteuer unterliegen. Insoweit kann es zu gewerbesteuerlichen Mehrfachbelastungen kommen.

- Vielfach enthalten Verträge verschiedene Leistungselemente (sog. gemischte Verträge). So umfasst z.B. ein Mietvertrag über Kopierer oft auch die laufende Wartung und die Bereitstellung von Verbrauchsmaterialien oder ein Mietvertrag über ein Ladenlokal auch die Miete der Ladeneinrichtung. Um in diesen Fällen die gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen richtig berechnen zu können und nur Aufwendungen hinzuzurechnen, die in den Beispielfällen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern gezahlt werden, ist das Entgelt auf die verschiedenen Leistungskomponenten aufzuteilen. Ist eine solche Aufteilung nicht möglich, muss geprüft werden, welche Elemente dem Vertrag insgesamt das Gepräge geben.

Hinweis:

Sinnvoll ist es, die Entgelte für die einzelnen Leistungselemente bereits im Vertrag selbst zu vereinbaren, um Streit mit der Finanzverwaltung zu vermeiden.

c) Einzelhinweise zur Hinzurechnung von Zinsaufwendungen

Wichtigster Anwendungsfall der Hinzurechnungen sind Zinsaufwendungen. Hierzu weist die Finanzverwaltung auf folgende Besonderheiten hin:

- Es kommt nicht (mehr) auf die Dauerhaftigkeit des Kredits an. Bislang wurden nur Zinsen für sog. Dauerschulden bei der Gewerbesteuer hinzugerechnet. Nun erfolgt eine Hinzurechnung grundsätzlich bei allen Zinsen, also auch bei Zinsen für **kurzfristige Kredite**.
- Als hinzurechnungspflichtiges Entgelt gilt auch der Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten **Skonti** oder wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen. Ob eine Skontigewährung als üblich gilt, ist nach den Verhältnissen der jeweiligen Branche zu beurteilen. Geschäftsübliche Abschläge aus anderen Gründen, wie Treue- oder Mengenrabatte, werden hingegen nicht hinzugerechnet.
- Werden Forderungen verkauft (sog. **Factoring**), wird von der Finanzverwaltung angenommen, dass der vom Factor berechnete Abschlag (Differenz zwischen dem Entgelt für die Forderung und deren Nennwert) als Finanzierungsanteil anzusehen ist und damit der Hinzurechnung unterliegt. In den Abschlägen enthaltene Risikoprämien unterfallen nicht der Hinzurechnung.

d) Hinzurechnung von Miet- und Pachtaufwendungen

Deutlich ausgeweitet wurde die Hinzurechnung von Miet- und Pachtaufwendungen. Hierzu führt die Finanzverwaltung aus:

- Unter die Hinzurechnung fallen sowohl Miet- und Pachtzinsen als auch Leasingaufwendungen. Im Falle eines **Leasings** kommt es jedoch nicht zu einer Hinzurechnung, wenn der Leasinggegenstand in der Bilanz des Leasingnehmers auszuweisen ist.
- Neu ist insbesondere die Hinzurechnung von Aufwendungen für die Anmietung bzw. das **Leasing von beweglichen Wirtschaftsgütern**. Anwendungsfälle sind z.B. das Leasing von Fahrzeugen und Maschinen oder auch Büroausstattung wie Kopierer.
- Stehen andere Leistungselemente als die Miete im Vordergrund, scheidet eine Hinzurechnung aus. Beispiel: Vereinbarung zur fortlaufenden Reinigung bzw. zum fortlaufenden Austausch beschädigter Teile bei einem Mietservice von Berufsbekleidung.
- Zu den Miet- und Pachtzinsen sollen auch die Aufwendungen des Mieters oder Pächters für die Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Miet- oder Pachtgegenstandes gehören, die er über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht hinaus auf Grund vertraglicher Verpflichtungen übernommen hat. Nicht hinzuzurechnen sind dagegen reine Betriebskosten wie Wasser, Strom und Heizung.

Hinweis:

In der Praxis dürfte diese Unterscheidung oft Schwierigkeiten bereiten. Soweit für diese Bereiche getrennte Entgelte vereinbart sind, ist eine buchhalterische Trennung anzuraten, um die bei der Gewerbesteuerberechnung vorzunehmenden Hinzurechnungen effizient ermitteln zu können. Problematisch sind Fälle, in denen kein separates Entgelt für die Betriebskosten vereinbart wurde, sondern diese Kosten in der Gesamtmiete enthalten sind. Zur Minderung des Hinzurechnungsbetrages kann eine Vereinbarung über die separate Zahlung der Betriebskosten anzuraten sein.

Hinweis:

Es ist sinnvoll, die hinzurechnungspflichtigen Miet-/Pachtzinsen und Leasingaufwendungen in der Buchhaltung auf getrennte Konten zu buchen. Im ersten Schritt ist eine Bestandsaufnahme der unter die Hinzurechnung fallenden Aufwendungen durchzuführen.

e) Hinzurechnung von Aufwendungen für zeitlich befristete Überlassung von Rechten

Ebenfalls neu ist die Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten. Hierzu führt die Finanzverwaltung aus:

- Unter den neuen Tatbestand fällt die zeitlich befristete Überlassung von Rechten jedweder Art, insbesondere Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Urheberrechte, Lizenzrechte und Namensrechte.
- Dies betrifft z.B. den Aufwand für die zeitlich befristete Überlassung einer **Softwarelizenz**. Eine Hinzurechnung scheidet dagegen aus, wenn in diesem Fall die Softwarelizenz erworben wird.
- Entgelte, die für die Nutzung des sog. **Grünen Punktes** an die Duale System Deutschland GmbH (DSD) oder vergleichbare Systeme zur Erfüllung der Verpflichtung nach der Verpackungsverordnung entrichtet werden, erfüllen nach Ansicht der Finanzverwaltung diesen Tatbestand nicht.

Hinweis:

Die neu geregelten Hinzurechnungstatbestände können im Einzelfall zu sehr deutlichen Belastungen führen. Dringend anzuraten ist eine **Bestandsaufnahme**, um die Belastung abschätzen zu können. Im Einzelfall kann die Gewerbesteuerbelastung durch **Gestaltungen** gemindert werden. Daneben ist zu beachten, dass Kapitalgesellschaften von dieser Regelung stärker belastet sind als Personengesellschaften, da bei Personengesellschaften die Gewerbesteuerbelastung teilweise wieder ausgeglichen wird durch die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer.



21 Beruflich genutzte Räume im Privathaus als Steuerfalle bei Betriebsaufgabe?

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden häufig vorkommenden Fall zu entscheiden: Im Urteilsfall nutzte der Ehemann einen Kellerraum des im jeweils hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehenden Einfamilienhauses als Lagerraum für seine Arztpraxis. Anteilige Hauskosten wurden bei der Gewinnermittlung für die Praxis geltend gemacht. Mit Aufgabe der Arztpraxis war nun strittig, wie hoch der Entnahmegewinn des Lagerraums anzusetzen ist. Ein solcher ist grundsätzlich anzusetzen, da der Lagerraum bislang steuerliches Betriebsvermögen war und nun mit der Betriebsaufgabe in das steuerliche Privatvermögen übergeht.

Die Finanzverwaltung wollte die gesamten auf den Raum entfallenden stillen Reserven, also die Wertsteigerung, die dieser Raum erfahren hat, der Besteuerung unterwerfen. Der Bundesfinanzhof entschied dagegen mit Urteil vom 29.4.2008 (Aktenzeichen VIII R 98/04) zu Gunsten des Steuerpflichtigen, dass die anteilig auf diesen Raum entfallenden stillen Reserven bei Veräußerung der Praxis nur zur Hälfte den Veräußerungsgewinn erhöhen. Dies soll auch dann gelten, wenn der nutzende Ehegatte alle Kosten für diesen Raum als Betriebsausgaben abgezogen hatte.

Hinweis:

Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes, hier eines Raumes im privaten Wohnhaus, zum Betriebsvermögen kann zwar Steuervorteile mit sich bringen, weil die Kosten des Raumes als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können. Allerdings unterliegen die Wertsteigerungen des Wirtschaftsgutes (stille Reserven) spätestens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung der Besteuerung. Diese Steuerlast kann die Vorteile aus der Geltendmachung von laufenden Aufwendungen bei weitem übersteigen!



22 Bildung einer Ansparrücklage setzt einen Finanzierungszusammenhang zwischen Rücklage und Investition voraus

Nach der Rechtsprechung kann eine Ansparabschreibung nur dann gebildet werden, wenn ein sog. Finanzierungszusammenhang zwischen der Bildung der Ansparabschreibung und der später erfolgenden Investition besteht (vgl. hierzu bereits Mandanten-Rundschreiben 3-5/2008 unter der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter der Überschrift „Keine Ansparabschreibung zum Ausgleich eines Mehrergebnisses nach Betriebsprüfung“). Im Einzelnen ist dies sehr streitanfällig. Aktuell hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.4.2008 (Aktenzeichen VIII R 62/06) die Bildung bzw. Aufstockung einer Ansparabschreibung nach Ablauf des Anschaffungsjahres versagt, wenn diese allein wegen zwischenzeitlicher Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Investitionsjahr erfolgen soll. Die Steuerpflichtigen hatten im Jahr 2001 die bereits in 1998 gebildete Ansparabschreibung für im Jahr 2000 angeschaffte Wirtschaftsgüter aufstocken wollen.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs stellt der Tatbestand der Ansparabschreibung (nach damaligem Recht) auf die künftige Anschaffung ab. Die Rücklage für diese künftige Anschaffung bewirke die Vorverlagerung des Abschreibungspotenzials und fördere die Innenfinanzierung einer Investition. Dieser Zweck der Rücklage verlange in zeitlicher Hinsicht, dass sie die ihr zugeordnete Funktion der Finanzierungserleichterung erfüllen kann. Zwischen der Bildung der Rücklage und der Investition müsse ein Finanzierungszusammenhang bestehen. Dieser könne zwar auch dann noch gegeben sein, wenn die Bilanz für das Jahr der Rücklage erst nach der Anschaffung oder Herstellung aufgestellt wird. Voraussetzung dafür sei aber, dass auch diese nach der Anschaffung gebildete Rücklage der Investitionserleichterung diene. Dieser Zusammenhang fehle bei typisierender Betrachtung, wenn die Bildung der Rücklage erstmals später als zwei Jahre nach der Anschaffung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werde.

Hinweis:

Diese Entscheidung ist zwar zur Ansparabschreibung nach auslaufendem Recht ergangen. Die Begründung kann aber sinngemäß auch auf die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach nunmehr geltendem Recht angewendet werden, weil Sinn und Zweck der Vorschrift insoweit identisch sind. Es zeigt sich also, dass die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags einer frühzeitigen Planung bedarf.



23 Bundesregierung plant Verlängerung der Investitionszulage bis 2013

Das Bundeskabinett hat am 16.7.2008 beschlossen, die Investitionszulage für betriebliche Investitionen in den neuen Bundesländern und Berlin über das Jahr 2010 hinaus bis Ende des Jahres 2013 fortzuführen und hat den Regierungsentwurf eines Investitionszulagengesetzes 2010 vorgelegt. Die derzeit geltenden Fördersätze von 12,5 % bzw. 25 % werden voraussichtlich von 2010 bis 2013 jährlich um 2,5-Prozentpunkte für Großunternehmen bzw. um 5-Prozentpunkte für kleine und mittlere Unternehmen verringert.

Hinweis:

Gerade im Übergang vom jetzigen zum zukünftig geplanten Investitionszulagengesetz ist eine genaue zeitliche Planung des Investitionsvorhabens notwendig. In der Vergangenheit waren bei solchen Übergängen regelmäßig zeitliche „Förderlücken“ festzustellen.



24 Leiharbeiter: Wann ist eine Abrechnung von Reisekosten zulässig?

Durch die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 kommt der Beantwortung der Frage, ob der jeweils angefahrene Ort eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet oder nicht, eine hohe Bedeutung zu. Nur wenn der angefahrene Ort keine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt, kann eine Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen möglich sein. Die Qualifizierung der Fahrten als Reisekosten hat u.a. den Vorteil, dass 0,30 € pro **gefahrenem Kilometer** steuermindernd berücksichtigt werden können. Bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können hingegen nur 0,30 € pro **Entfernungskilometer** angesetzt werden (ab 2007 gekürzt um die ersten 20 km).

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 24.10.2007 (Aktenzeichen 12 K 611/04) eine Entscheidung zu outgesourceten Arbeitnehmern getroffen. Danach kann eine ortsfeste Einrichtung selbst dann als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen sein, wenn diese Einrichtung weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich dem Arbeitgeber zuzurechnen ist. Voraussetzung ist, dass ein „ausgelagerter“ Arbeitnehmer die auswärtige Tätigkeitsstätte über Jahre hinweg arbeitstäglich anfährt und dort seine regelmäßige Arbeitszeit wie ein Arbeitnehmer des fremden Betriebs ableistet.

In die gleiche Richtung zielt die Finanzverwaltung mit der Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 22.7.2008 (Aktenzeichen S 2353 – 161b – StO 217). Danach wird eine regelmäßige Arbeitsstätte nur dann begründet, wenn ein Beschäftigter „dauerhaft“ diesen Ort aufsucht. Ob eine Dauerhaftigkeit vorliegt, soll an folgenden Beispielen verdeutlicht werden.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Ein bei einer Zeitarbeitsfirma beschäftigter Hochbauingenieur wird in regelmäßigem Wechsel verschiedenen Entleihfirmen überlassen und auf deren Baustellen eingesetzt. Den Betrieb seines Arbeitgebers sucht er nur hin und wieder auf, ohne dort eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen. Er wird für einen vor Beginn der Tätigkeit festgelegten Zeitraum von zwei Jahren an eine Baufirma überlassen und von dieser während des gesamten Zeitraums auf ein- und derselben Großbaustelle eingesetzt.

Lösung: In diesem Fall liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit auf der Baustelle eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Auf Grund der zeitlichen Befristung des Arbeitsvertrages musste der Arbeitnehmer auch nicht damit rechnen, im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an anderen Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden. Ein steuerfreier Reisekostensatz bzw. ein Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen ist somit nicht zulässig.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma einem Kunden als kaufmännischer Mitarbeiter überlassen. Der Überlassungsvertrag enthält keine zeitliche Befristung („bis auf Weiteres“).

Lösung: In diesem Fall liegt nach der gegenwärtigen Verwaltungsauffassung ab dem ersten Tag der Tätigkeit beim Kunden eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Ein steuerfreier Reisekostensatz bzw. ein Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen ist somit nicht zulässig.

Auch wenn ein jetzt entliehener Arbeitnehmer zuvor bei dem Entleiher (mit gleicher Tätigkeit) beschäftigt war, ist regelmäßig davon auszugehen, dass von vornherein eine dauerhafte Tätigkeit an einer (außerbetrieblichen) Arbeitsstätte vorliegt.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Ein Automobilunternehmen lagert einen Teil der in der Montage beschäftigten Arbeitnehmer an eine Leiharbeitsfirma aus, die ihrerseits die Arbeitnehmer an das Automobilunternehmen entleiht. Dort üben sie die gleiche Tätigkeit aus wie zuvor im Automobilunternehmen.

Lösung: Es liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend, sondern auf Dauer angelegt. Ein steuerfreier Reisekostensatz/Werbungskostenabzug ist somit nicht möglich.

Hinweis:

Die Ausführungen verdeutlichen die latente Haftungsgefahr für den Arbeitgeber, der steuerfreie Reisekostenerstattungen an seine Arbeitnehmer leistet. Wird im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung festgestellt, dass die Reisekostenerstattungen nicht steuerfrei geleistet werden konnten, kann dies eine hohe Haftungssumme nach sich ziehen. Zur Haftungsvermeidung bietet sich eine gebührenfreie **Anrufungsauskunft** beim Finanzamt an.



25 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2009

Gesetzliche Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2008	2009	2008	2009
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	63 600,00 €	64 800,00 €	54 000,00 €	54 600,00 €
– monatlich	5 300,00 €	5 400,00 €	4 500,00 €	4 550,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung und soziale Pflegeversicherung	2008	2009	2008	2009
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	43 200,00 €	44 100,00 €	43 200,00 €	44 100,00 €
– monatlich	3 600,00 €	3 675,00 €	3 600,00 €	3 675,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	48 150,00 €	48 600,00 €	48 150,00 €	48 600,00 €
– monatlich	4 012,50 €	4 050,00 €	4 012,50 €	4 050,00 €
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	43 200,00 €	44 100,00 €	43 200,00 €	44 100,00 €
– monatlich	3 600,00 €	3 675,00 €	3 600,00 €	3 675,00 €

26 Beitragssatz zur Kranken- und Arbeitslosenversicherung ab 2009

Mit Einführung des sog. Gesundheitsfonds wird für alle gesetzlichen **Krankenkassen** zum 1.1.2009 ein einheitlicher Satz eingeführt, welcher auf **15,5 %** des Bruttolohns bis zur maximalen Beitragsbemessungsgrenze festgelegt wurde. Ab 2009 zahlt der Arbeitgeber 7,3 % und der Arbeitnehmer 8,2 % des Beitrags. In den meisten Fällen ergeben sich damit ab dem 1.1.2009 deutliche Erhöhungen der Krankenversicherungsbeiträge.

Ebenfalls zum 1.1.2009 wird der Beitrag zur **Arbeitslosenversicherung** von 3,3 % auf **2,8 %** gesenkt. Des Weiteren sinkt der Beitragssatz der **Künstlersozialabgabe** (siehe ausführlich Mandanten-Rundschreiben 1-2/2008 in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter dem Abschnitt „Künstlersozialabgabe“) von derzeit 4,9 % auf 4,4 %. Im Ergebnis steigen damit die Lohnzusatzkosten leicht auf insgesamt 39,25 % an.



27 Aufbewahrungsfristen

Für Buchführungsunterlagen sind gesetzlich bestimmte Aufbewahrungsfristen vorgeschrieben. Unterschieden wird zwischen einer sechsjährigen und einer zehnjährigen Aufbewahrungsfrist. Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in die Buchführungsunterlagen (z.B. Konten) gemacht oder die Handelsbriefe empfangen bzw. abgesendet werden.

Hinweis:

Für die **Kosten der Aufbewahrung**, wie Miete des Archivraums, Regale, Kosten der Ein- und Auslagerung usw. muss im Jahresabschluss ergebnismindernd eine **Rückstellung** gebildet werden.

Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz müssen zwingend in der originalen Papierform, alle anderen Unterlagen können auch in elektronischer Form, z.B. eingescannte Buchungsbelege, aufbewahrt werden. Allerdings muss dann darauf geachtet werden, dass die **elektronische Archivierung** den sog. Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme entspricht. Dies bedeutet insbesondere, dass EDV-technisch sichergestellt sein muss, dass eine spätere Veränderung der einmal archivierten Daten nicht mehr möglich ist. Auch muss sichergestellt sein, dass eine Wiedergabe der archivierten Unterlagen innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist erfolgen kann.

Hinweis:

Im Falle einer elektronischen Archivierung sollten nur solche Archivierungsprogramme genutzt werden, die über ein Softwaretestat eines Wirtschaftsprüfers verfügen. Besondere Sorgfalt muss darauf gelegt werden, dass die EDV-technischen Voraussetzungen für die Lesbarmachung innerhalb der Aufbewahrungsfrist gewährleistet sind. Dies gilt insbesondere auch für Buchhaltungsdaten, welche in der EDV vorgehalten werden. Bei einem Systemwechsel müssen die Daten entweder in das neue System übernommen werden oder es ist auf andere Weise sicherzustellen, dass die Altdaten noch ausgelesen werden können.

Mit Ablauf der gesetzlichen Frist können nach dem 31.12.2008 nun vernichtet werden:

Zehnjährige Aufbewahrungsfrist:

- Bücher, Journale, Konten, Aufzeichnungen usw., in denen die letzte Eintragung 1998 und früher erfolgt ist,
- Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanzen, die 1998 oder früher aufgestellt wurden,
- Buchungsbelege, wie Rechnungen, Reisekostenabrechnungen, Bewirtungsbelege, Kontoauszüge oder Lohn- und Gehaltslisten aus dem Jahr 1998,

Sechsjährige Aufbewahrungsfrist:

- Lohnkonten und Unterlagen zum Lohnkonto mit Eintragungen aus 2002 oder früher,
- sonstige für die Besteuerung bedeutsame Unterlagen, wie Aufträge, Versand- und Frachtunterlagen, Ein- und Ausfuhrunterlagen, Darlehensverträge, Mietverträge oder Versicherungspolice und Geschäftsbriefe aus dem Jahr 2002 oder früher.

Hinweis:

Die Vernichtung der Unterlagen ist dann generell nicht zulässig, wenn die Frist für die Steuerfestsetzung noch nicht abgelaufen ist. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn das entsprechende Jahr noch Gegenstand einer steuerlichen Betriebsprüfung ist.

Daneben sollte immer geprüft werden, ob Belege nicht über die gesetzlich geforderte Frist hinaus aufbewahrt werden sollten, weil diese bspw. als Beweis in späteren Betriebsprüfungen, in Rechtsbehelfsverfahren oder auch in Zivilrechtsverfahren hilfreich sein könnten.



28 Sachbezugswerte für 2009

Stellt ein Arbeitgeber seinen Mitarbeitern kostenlos oder verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung, sind das sog. Sachbezüge. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb steuer- und sozialversicherungspflichtig. Der Wert dieser Sachbezüge muss als „geldwerter Vorteil“ versteuert werden. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach der Sachbezugsverordnung. Die **Werte für Verpflegung** belaufen sich ab 2009 auf **210 €** monatlich (Frühstück: 46 € bzw. täglich 1,53 €, Mittag und Abend: je 82 € bzw. täglich je 2,73 €).



29 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2008 kann jetzt auf den bisherigen Werten des Jahres gut kalkuliert werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** zu beantragen.

Hinweis:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen.



30 Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen

Unter bestimmten Bedingungen kann für zukünftige Investitionen ein gewinnmindernder **Investitionsabzugsbetrag** gebildet werden. Dieser kann bis zu einer Höhe von **40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** geplanter Investitionen von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens abgezogen werden und mindert dann die spätere Abschreibung. Die Summe der Abzugsbeträge des Abzugsjahres und der drei vorangegangenen Jahre ist auf insgesamt maximal 200 000 € begrenzt.

Begünstigt werden Betriebe, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzugsbetrag steuerlich geltend gemacht wird, folgende Größenmerkmale nicht überschreiten:

- Betriebsvermögen bei bilanzierenden Gewerbetreibenden oder bilanzierenden Selbständigen von 235 000 € bzw. (Ersatz-)Wirtschaftswert von 125 000 € bei Land- und Forstwirten oder
- bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ein Gewinn von 100 000 € (ohne Investitionsabzugsbetrag).

Hinweis:

Maßgeblich sind die genannten Werte in dem Jahr, in dem der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden soll. Soweit diese Grenzen im Abzugsjahr nur geringfügig überschritten werden, kann geprüft werden, ob eine Einhaltung der Grenzen durch bilanzpolitische Maßnahmen erreicht werden kann.

Im Rahmen des von der Bundesregierung angekündigten Konjunkturprogramms sollen diese Grenzen befristet **für zwei Jahre auf 335 000 € bzw. 200 000 € angehoben werden**.

Gefördert wird die Anschaffung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die langfristig im Unternehmen genutzt werden. Dabei kann es sich auch um die **Anschaffung gebrauchter Wirtschaftsgüter** handeln. **Gegenüber dem Finanzamt** muss das begünstigte Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benannt (z.B. „Transportfahrzeug“) und die voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angegeben werden. Nicht mehr erforderlich ist eine genaue Bezeichnung des jeweiligen Wirtschaftsguts.

Hinweis:

Voraussetzung ist allerdings, dass das angeschaffte Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des dem Anschaffungsjahr folgenden Jahres ausschließlich oder fast ausschließlich (zu mindestens 90 %) im Inland betrieblich genutzt wird. Problematisch ist dies bei einem **Firmenwagen**, den der Unternehmer auch für Privatfahrten nutzt und den privaten Nutzungsanteil pauschal nach der 1 %-Methode ermittelt. In diesem Fall muss (für diesen begrenzten Zeitraum) mittels Fahrtenbuch nachgewiesen werden, dass der private Nutzungsanteil die Grenze von 10% unterschreitet. Bei einem Firmenwagen, der einem Mitarbeiter oder einem GmbH-Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wird, stellt sich diese Frage nicht, da dieser in vollem Umfang betrieblich genutzt wird.

Die beabsichtigte Investition muss in den drei dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahren getätigt werden (**Investitionszeitraum**). Wird die Investition nicht bis zum Ende des Investitionszeitraums vorgenommen oder erfolgt diese in einem geringeren Umfang als geplant, so ist der steuerliche Abzug im Abzugsjahr selbst, also rückwirkend, rückgängig zu machen. Dies führt zu Steuernachzahlungszinsen.

Hinweis:

Im Ergebnis kann durch die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen die spätere Abschreibung vorgezogen und damit eine frühere Unterstützung der Liquidität durch Minderung der Steuerbelastung erreicht werden. Gerade bei kleineren Betrieben, die eine Investition beabsichtigen, ist dies ein sehr sinnvoll einsetzbares Steuergestaltungsinstrument.



31 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

Unter bestimmten Bedingungen kann der nicht entnommene Gewinn bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ab dem Jahr 2008 mit einem **Sondersteuersatz von 28,25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer besteuert werden. Im Falle einer **späteren Entnahme** dieser Gewinne erfolgt dann eine **Nachbelastung mit 25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Die steuerliche Sonderbehandlung der nicht entnommenen Gewinne wird **nur auf Antrag** gewährt. Antragsberechtigt ist der einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Einzelunternehmer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung. Für den Antrag ist im Gesetz weder eine besondere Form noch eine Frist vorgesehen. Bei Personengesellschaften bedarf es keiner einheitlichen Antragstellung aller Gesellschafter.

Hinweis:

Die Prüfung, **ob eine Antragstellung sinnvoll ist**, hängt von verschiedenen Faktoren ab und kann **nur für den Einzelfall** unter Abwägung aller Aspekte vorgenommen werden. Regelmäßig sollte hierzu steuerlicher Rat eingeholt werden. Als **Faustregel** kann jedoch für typische mittelständische Strukturen, bei denen der oder die Gesellschafter Einfluss auf die Gewinnverwendung nehmen können, angeführt werden, dass eine Antragstellung nur dann vorteilhaft ist, wenn die Belastung der gewerblichen Einkünfte nahe der einkommensteuerlichen Spitzenbelastung liegt und eine zumindest mittelfristige Gewinnthesaurierung erfolgt.

Soweit für 2008 eine Antragstellung sinnvoll erscheint, muss die Höhe des Saldos zwischen **Entnahmen und Einlagen aus 2008** geprüft werden. Soweit die Entnahmen die Einlagen übersteigen, muss im Hinblick auf eine möglichst weitgehende Nutzung des Sondersteuersatzes geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Einlagen erfolgen können oder zumindest weitere Entnahmen unterbleiben. Steuerfreie Einkünfte, wie bspw. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte, können entnommen werden, ohne dass dies die Nutzung des Sondersteuersatzes gefährdet. Insoweit bieten sich möglicherweise noch Entnahmen an.

Soll die Thesaurierungsbegünstigung nicht 2008, aber in 2009 genutzt werden, so kann es sich anbieten, bis zum Ende des Geschäftsjahres 2008 noch **Sonderentnahmen** aus bislang im Unternehmen stehen gelassenen Gewinnen vorzunehmen.

Hinweis:

Im Hinblick auf die Möglichkeit, den Sondersteuersatz nutzen zu können, ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um notwendige Gestaltungen einzuleiten.



32 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Grundlegende Reform des Bilanzrechts

Geplant ist eine umfassende Reform des deutschen Handelsbilanzrechts. Vorrangiges Ziel der Reform ist, das HGB-Bilanzrecht zu einer vollwertigen und kostengünstigeren Alternative zur internationalen Rechnungslegung weiter zu entwickeln. Nach derzeitiger Lage erscheint es plausibel, dass das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Frühjahr beschlossen und verkündet wird, und für Jahresabschlüsse gelten wird, die sich auf nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre beziehen.



33 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung oder mindestens um ein Hinausschieben von Steuerzahlungen, um die Liquidität zunächst zu schonen.

Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte berücksichtigt werden. Umgekehrt müssen bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz geprüft werden.

Die bilanzrechtlichen Zielsetzungen können unterschiedlich sein. So können im Hinblick auf eine Pflicht zur **Publizität des Jahresabschlusses** ein niedriger Jahresüberschuss oder eine Verringerung des Informationsgehalts, z.B. durch eine Zusammenfassung von bestimmten Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung oder gar den Verzicht auf eine Veröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung, erstrebenswert sein. Zunehmend werden Jahresabschlüsse von interessierten Dritten, z.B. Konkurrenten oder Arbeitnehmern, eingesehen (www.unternehmensregister.de). Die Pflicht zur Publizität des Jahresabschlusses betrifft die GmbH und die GmbH & Co. KG, regelmäßig dagegen nicht das Einzelunternehmen und die offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft.

Geht es dagegen um eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, z.B. gegenüber Kreditgebern oder potenziellen Gesellschaftern, sind ein möglichst positives Jahresergebnis und ein günstiges Bilanzbild anzustreben.

Hinweis:

Rechtzeitig vor dem Bilanzstichtag sollte eine Hochrechnung des Gewinns erfolgen und die Leitlinien für die Bilanzpolitik abgesteckt werden. Insoweit ist eine frühzeitige Planung erforderlich, um ggf. noch im Wege von Sachverhaltsgestaltungen auf die Bilanz Einfluss nehmen zu können.

b) Instrumente der Bilanzpolitik

aa) Bei Einnahmen-Überschussrechnung

Wird der Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, z.B. regelmäßig bei Freiberuflern und kleinen Gewerbebetrieben, bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses erfasst werden.

Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich an:

- **Hinausschieben des Zuflusses von Einnahmen** durch verzögerte Rechnungsstellung oder Vereinbarung von entsprechenden Zahlungszielen;
- **Vorziehen von Ausgaben** durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen. Bei Vorauszahlungen ist zu beachten, dass sie steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.

Hinweis:

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) wird ein Zufluss im abgelaufenen Jahr noch dann angenommen, wenn diese tatsächlich innerhalb kurzer Zeit nach dem Jahreswechsel zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. Als „kurze Zeit“ wird ein Zeitraum von höchstens zehn Tagen vor bzw. nach dem Jahreswechsel angesehen. Auch **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** gelten als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen. Wird also bspw. die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 2008 am 6.1.2009 gezahlt, so ist diese Ausgabe noch in 2008 in der Einnahmen-Überschussrechnung anzusetzen (BMF-Schreiben vom 10.11.2008, IV C 3 – S 2226/67/10001).

bb) Bei Bilanzierung

Zur zeitlichen **Verlagerung von Einkünften** bieten sich bei bilanzierenden Kaufleuten folgende Ansätze an:

- Der **Abbruch** von Gebäuden oder Gebäudeteilen führt zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben, soweit die Gebäude vom Steuerpflichtigen errichtet worden sind oder der Erwerb ohne Abbruchabsicht erfolgte. Allerdings muss der Abbruch tatsächlich im Jahr 2008 erfolgen, um die Aufwendungen 2008 berücksichtigen zu können; eine bestehende Abbruchabsicht rechtfertigt noch keine Abschreibung des Gebäudes.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2008 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2008 als Rückstellung ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind unverzinsliche **Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- Soweit im Jahr 2006 nach dem damaligen Recht eine **Ansparrücklage** gebildet wurde, läuft 2008 die zweijährige Investitionsfrist ab, deren Verstreichen eine einkünfteerhöhende Auflösung der Rücklage und einen Zinszuschlag von jährlich 6 % zur Folge hat. Zur Neuregelung der Ansparrücklage siehe in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Abschnitt „Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen“.
- Aufwendungen für **Forschung und Entwicklung** sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sodass ein Vorziehen in das Jahr 2008 das steuerliche Ergebnis 2008 mindert.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung bzw. Fertigstellung oder eine Abnahme in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden, um die Produkte mit ihren Herstellungskosten im Vorratsvermögen auszuweisen. Sie treten dann noch nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung, sodass die **Gewinnrealisation** erst im folgenden Geschäftsjahr eintritt.
- Für später auszahlbare **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2008 darf in der Bilanz zum 31.12.2008 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2008 erfolgt.

- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2008 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2008 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch bestehen. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz eines höheren Werts zu verhindern.

Hinweis:

Hinzuweisen ist darauf, dass im Rahmen des von der Bundesregierung angekündigten Konjunkturprogramms zeitlich befristet für zwei Jahre die **degressive Abschreibung** für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von 25 % **zum 1.1.2009** (wieder) eingeführt werden soll. Dies gibt Anlass zu der Überlegung, kurzfristig anstehende Anschaffungen bzw. Fertigstellungen in das Jahr 2009 zu verschieben.



34 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

Der **Schuldzinsenabzug** bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist gesetzlich **eingeschränkt**. Die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen (ohne Schuldzinsen für Investitionen) sind grundsätzlich in Höhe von 6 % des Überhangs der Entnahmen gegenüber Einlagen und Gewinn (sog. Überentnahmen) steuerlich nicht abziehbar.

Hinweis:

Vor Ende des Jahres sollte geprüft werden, ob sich **Überentnahmen** ergeben und ob sich diese durch sinnvolle Maßnahmen vor dem Bilanzstichtag beseitigen oder abmildern lassen. In Betracht kommen Entnahmestopps, Geld- oder Sacheinlagen oder Übertragungen zwischen zwei Betriebsvermögen.

b) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

Werden bei der Veräußerung von langfristig genutzten Wirtschaftsgütern stille Reserven aufgedeckt, kann eine **Versteuerung** unter bestimmten Bedingungen, durch die Übertragung der stillen Reserven auf die Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter, **langfristig hinausgeschoben werden**.

Eine derartige Übertragung ist an Voraussetzungen geknüpft, insbesondere kann die Übertragung nur innerhalb bestimmter **Fristen** erfolgen. Soweit im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserven keine Neuinvestition erfolgt, kann der Gewinn aus den stillen Reserven zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren erfolgen. Soweit in der Bilanz noch Rücklagen aus bislang un versteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob **geeignete Investitionen vorgezogen** bzw. ob mit der Herstellung von Gebäuden noch im Jahr 2008 begonnen werden sollte, um die Verschiebung der Versteuerung dieser Beträge langfristig zu erhalten.



Für Personengesellschaften

35 Rückwirkender Wegfall der Offenlegungspflicht einer GmbH & Co. KG bei Eintritt einer natürlichen Person

Jahresabschlüsse für alle publizitätspflichtigen Unternehmen, also insbesondere Kapitalgesellschaften und die GmbH & Co. KG, sind unabhängig von der Größe des Unternehmens **im elektronischen Bundesanzeiger bekannt zu machen**.

Hinweis:

Unter der Internetadresse **www.unternehmensregister.de** und **www.ebundesanzeiger.de** können die im Handelsregister hinterlegten Daten bzw. die veröffentlichten Jahresabschlüsse eingesehen werden. Somit können Kreditinstitute, Leasinggesellschaften, Lieferanten, Abnehmer, Konkurrenten und Arbeitnehmer online einen umfassenden Einblick in die wirtschaftliche Situation des Unternehmens erlangen. Auf diese gesetzlichen Änderungen muss mit individuellen Strategien zur Verhinderung oder zumindest Minimierung einer unerwünschten Informationspreisgabe reagiert werden.

Es gibt durchaus Fälle, bei denen die Offenlegung des Jahresabschlusses als nicht tragbar angesehen wird. Eine Offenlegung kann dann ganz vermieden werden, wenn eine **natürliche Person als persönlich haftender Gesellschafter** in die Gesellschaft eintritt. Insoweit tritt die Besonderheit auf, dass dann, wenn die Gesellschaft bislang die Jahresabschlüsse noch nicht offengelegt hat, mit Eintritt der natürlichen Person als persönlich haftender Gesellschafter die Offenlegung nicht nachgeholt werden muss.

Hinweis:

Die Offenlegung des Jahresabschlusses ist im Mittelstand ein sensibles Thema. Ob der Eintritt eines persönlich haftenden Gesellschafters ein gangbarer Weg ist, muss im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden. Ansonsten sind zumindest **Strategien zur Milderung der Wirkungen einer Jahresabschlusspublizität** zu prüfen. So kann es sinnvoll sein, ein Unternehmen in separate Funktionsgesellschaften aufzugliedern, um den Gesamtgewinn weniger transparent werden zu lassen. Auch können Leistungsvergütungen an die Gesellschafter das handelsrechtliche Ergebnis mindern. All diese Maßnahmen können aber nur für den Einzelfall geprüft werden.



36 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, z.B. Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, ist die Möglichkeit der **Verrechnung von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt.

Wenn in 2008 mit einem derartigen Verlust zu rechnen ist, sollte die steuerliche Verrechenbarkeit des voraussichtlichen Verlusts geprüft werden. Wenn eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2008 nicht oder nicht vollständig realisiert werden kann, wären die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren ausgleichbar. Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch 2008 ergriffen werden müssen, erhöht werden:

- Entnahmestopp von Verrechnungskonten;
- Vereinbarung einer höheren Haftsumme des Kommanditisten, die allerdings noch bis zum Abschlussstichtag in das Handelsregister eingetragen sein muss;
- Wechsel aus der Kommanditisten- in die Komplementärstellung, also hin zu einer unbeschränkten Haftung;

- Erhöhung des Kapitalkontos durch Einlagen oder durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage;
- Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses durch bilanzpolitische Maßnahmen.

Hinweis:

Die Konsequenzen – vor allem auch nicht steuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, rechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen. In vielen Fällen wird die Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage angezeigt sein, da mit dieser Gestaltung vom Gesellschafter kein weiteres Kapital zugeführt werden muss.



37 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Gesellschaftern einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine **Steuerermäßigung** gewährt, die die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ausgleichen soll. Mit dem Jahr 2008 hat diese Steuerermäßigung deutlich an Gewicht gewonnen, da mit der Streichung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer eine Entlastung nur noch über die Steuerermäßigung erfolgt. Die Steuerermäßigung ist daher angehoben worden. Die gewünschte Entlastungswirkung wird in der Praxis allerdings häufig nicht erreicht. Bestimmte Gestaltungen können Abhilfe schaffen. Problematisch sind z.B. folgende Fälle:

- Es bestehen mehrere Gewerbebetriebe und diese weisen teilweise Verluste aus;
- aus anderen Einkunftsquellen werden Verluste realisiert;
- im Falle eines Verlustrücktrags.

Hinweis:

Im Einzelfall kann einem drohenden Leerlauf der Steuerermäßigung durch geeignete Gestaltungen begegnet werden. Zu denken ist an die Wahl der getrennten Veranlagung, den Einsatz bilanzpolitischer Maßnahmen, um Verluste zu vermeiden oder die Einschränkung des Verlustrücktrags. Diese Gestaltungen sind regelmäßig so komplex, dass steuerlicher Rat einzuholen ist.

Zusätzliche **Problembereiche** ergeben sich **bei Personengesellschaften** daraus, dass die einzelnen Gesellschafter die Ermäßigung gesetzlich zwingend anteilig im Verhältnis des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels geltend machen können, während die Verteilung des Gewinns der Personengesellschaft für steuerliche Zwecke auf Grund von Vorabgewinnen oder auch von Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen o.Ä. hiervon deutlich abweichen kann. Hierdurch bedingt kann die Steuerermäßigung unter Umständen nicht oder nicht in dem gewünschten Umfang ausgenutzt werden. Auch dies bedarf einer individuellen Beratung, um Problembereiche zu ermitteln und ggf. durch entsprechende Gestaltungen Abhilfe zu schaffen.

Hinweis:

Vor dem Hintergrund der **ab 2008 deutlich größeren Bedeutung der Steuerermäßigung** ist dringend anzuraten, in individuellen Berechnungen zu ermitteln, ob die Steuerermäßigung in vollem Umfang in Anspruch genommen werden kann oder aber die Steuerermäßigung teilweise verloren geht. Vielfach kann mit Gestaltungen darauf reagiert werden.



Für Bezieher von Kapitaleinkünften

38 Steueramnestie war verfassungsgemäß

Nach dem sog. „Strafbefreiungserklärungsgesetz“ (StraBEG) mussten Steuerpflichtige, die eine strafbefreiende Erklärung über nicht erklärte Kapitaleinkünfte bis zum 31.12.2004 abgaben, lediglich 60 % der bisher verschwiegenen Einnahmen mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % versteuern. Diese Regelung wurde von nicht wenigen als verfassungswidrig eingestuft, da die Amnestie den Steuerunehrlichen belohne und den Steuerehrlichen als den „Dummen“ darstelle. Das Bundesverfassungsgericht hatte eine entsprechende Vorlage des Finanzgerichts Köln, mit der es die Verfassungswidrigkeit der entsprechenden Regelungen des StraBEG geltend machte, als unzulässig verworfen. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts habe sich das Finanzgericht nicht hinreichend mit den tatsächlichen rechtlichen Gegebenheiten, den Erwägungen des Gesetzgebers und den in Rechtsprechung und Literatur vertretenen Rechtsauffassungen auseinandergesetzt (Beschluss vom 25.2.2008, Aktenzeichen 2 BvL 14/05).

Unter Berücksichtigung der Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts hat sich das Finanzgericht Köln nunmehr mit Urteil vom 5.6.2008 (Aktenzeichen 10 K 1880/05) de facto der Auffassung des Bundesverfassungsgerichts angeschlossen und die Regelungen des StraBEG als verfassungsgemäß angesehen.



39 Vorbereitung auf die Abgeltungsteuer

Zum 1.1.2009 wird die Besteuerung der Kapitaleinkünfte mit Einführung der Abgeltungsteuer grundlegend neu geregelt. Auf wichtige Details und Handlungsmöglichkeiten gehen wir nochmals ausführlich in der **Sonderbeilage „Abgeltungsteuer – Besteuerung der privaten Kapitalanleger ab 2009“** zu diesem Mandanten-Rundschreiben ein.

Im Folgenden sind nochmals die wichtigsten Handlungsempfehlungen für **Privatanleger** im Hinblick auf den Übergang zur Abgeltungsteuer zusammengefasst:

- Bei mittleren und hohen Steuersätzen ist eine Verlagerung von Zinserträgen in das Jahr 2009 und später angezeigt, um den Steuersatz von 25% zu erhalten.
- Erwerb von Kapitalanlagen, wie Aktien, Fondsanteilen oder niedrig verzinslichen Anleihen unter pari. Aufgrund des Bestandsschutzes können nach Verstreichen der einjährigen „Spekulationsfrist“ Wertsteigerungen dauerhaft steuerfrei realisiert werden.
- Ggf. Einrichtung eines separaten Depots für Wertpapierkäufe, die nach 2008 erfolgen. Dies ist deshalb von Bedeutung, da dann eine eindeutige Trennung der unter den Bestandsschutz fallenden, bis 2008 erworbenen Wertpapiere möglich ist.
- Vorziehen von Aufwendungen bzw. negativen Einnahmen, z.B. Stückzinsen in 2008.
- Vermeidung von Werbungskosten, z.B. bei kreditfinanzierten Anlagen, da diese ab 2009 ohne Übergangsregelung sowohl für Alt- als auch für Neuanlagen nicht mehr abzugsfähig sind.
- Erhalt des Werbungskostenabzugs für Vermögensverwaltungsgebühren durch besondere Gestaltungen.

Hinweis:

Zunächst gilt der fast schon selbstverständliche Hinweis, dass Gestaltungen nicht ausschließlich aus steuerlichen Gründen gewählt werden sollten, sondern sich zunächst wirtschaftlich auch rechnen müssen. Dennoch erfordert der Systemwechsel zur Abgeltungsteuer besondere Vorbereitungen, welche im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden müssen.



40 Kirchensteuer bei privaten Kapitalerträgen ab 2009

Besondere Regeln gelten für die Kirchensteuer bei der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge. In-
soweit stehen dem Kapitalanleger zwei Verfahren zur Auswahl:

1. Im ersten Verfahren behält die die Kapitalerträge auszahlende Stelle, also das Kreditinstitut oder der Finanzdienstleister, bei Auszahlung der Kapitalerträge Kirchensteuer ein und führt diese über die Finanzämter an die Kirchen ab. Voraussetzung ist, dass der Anleger diese Vorgehensweise bei seinem Kreditinstitut o.Ä. **schriftlich beantragt**.
2. Wird vom Kapitalanleger kein Antrag auf Einbehalt der Kirchensteuer gestellt, so wird die auf die Kapitalerträge einzubehaltende Kirchensteuer später im Rahmen einer speziellen Veranlagung vom Finanzamt erhoben. Dieses Verfahren erfolgt mit der Einkommensteuerveranlagung. Zu diesem Zweck benötigt der Anleger von seinem Kreditinstitut **Bescheinigungen über die einbehaltene Kapitalertragsteuer**.



Für Hauseigentümer

41 Schuldzinsenabzug bei gemischt genutzten Gebäuden

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der dieser folgenden Ansicht der Finanzverwaltung kann ein Steuerpflichtiger, der ein teilweise vermietetes und teilweise selbst genutztes Gebäude mit Eigenmitteln und Fremdmitteln finanziert, Darlehenszinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen, soweit er die Darlehensmittel tatsächlich zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des vermieteten Gebäudeteils verwendet. Soweit die Darlehenszinsen dagegen auf den selbst genutzten Teil der Immobilie entfallen, können diese steuerlich nicht geltend gemacht werden. Insofern besteht ein Interesse des Steuerpflichtigen, die Darlehensmittel in möglichst großem Umfang dem fremdvermieteten Teil zuzuordnen. Allerdings sind insoweit bestimmte Regeln einzuhalten.

Der Abzug von Schuldzinsen als Werbungskosten setzt zunächst voraus, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Gebäudeteilen, die eigenständige Wirtschaftsgüter bilden, zugeordnet werden. Insoweit gilt Folgendes:

- Werden die Anschaffungskosten in einer nach außen erkennbaren Zuordnung dem fremdvermieteten und dem selbst genutzten Teil der Immobilie zugeordnet, wie z.B. in einem notariellen Kaufvertrag über die Immobilie, ist dieser Zuordnung grundsätzlich auch steuerlich zu folgen. Dies gilt allerdings nicht, wenn die Aufteilung zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Gebäudeteile führt.

Hinweis:

Das Erfordernis einer sachgerechten Zuordnung wurde aktuell nochmals von dem Finanzgericht Münster (Urteil vom 29.4.2008, AZ 8 K 3028/05 E) bestätigt. Die Kläger erwarben im Streitfall von der Mutter des Klägers ein Mehrfamilienhaus mit sechs Wohneinheiten zum Kaufpreis von insgesamt 455 000 €. Vier der sechs Wohnungen waren fremdvermietet, zwei Wohnungen wurden von den Klägern eigengenutzt bzw. an die Mutter unentgeltlich überlassen (388 qm Eigennutzung – 301 qm Fremdnutzung). Die Anschaffung des Objekts wurde in vollem Umfang durch drei Darlehen fremdfinanziert. Nach dem erklärten Willen der Kläger sollte ein Darlehen über 150 000 € den eigengenutzten Wohnungen sowie die beiden weiteren Darlehen über insgesamt 305 000 € den fremdvermieteten Wohnungen zugeordnet werden. Dieser Zuordnung entsprachen auch die im Kaufvertrag für die einzelnen Wohnungen gesondert ausgewiesenen Kaufpreise. Das FA erkannte die Schuldzinsen lediglich anteilig im Verhältnis der fremdvermieteten Wohnfläche zur Gesamtwohnfläche (301 qm/689 qm) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerlich an. Diese Auffassung hat das Finanzgericht bestätigt.

- Wird eine solche nach außen hin erkennbare Zuordnungsentscheidung nicht getroffen, so sind die Anschaffungskosten den einzelnen Gebäudeteilen nach dem Verhältnis der Wohn-/Nutzflächen anteilig zuzuordnen.

Für den Werbungskostenabzug ist darüber hinaus ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und den zugeordneten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den vermieteten Gebäudeteil unabdingbar. Dieser liegt nur dann vor, wenn dieser Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tatsächlich mit den dafür aufgenommenen Darlehensmitteln bezahlt worden ist. Hieraus ist zu folgern:

- Im Falle der Anschaffung eines Gebäudes ist von einer **gesonderten Zahlung der Anschaffungskosten für einzelne Gebäudeteile** auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die zugeordneten Anschaffungskosten mittels eines eigenständigen Darlehens auf ein Notaranderkonto überweist und der Notar den gesamten Kaufpreis vom Notaranderkonto auskehrt.

- Bei der Herstellung eines Gebäudes ist von einem wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen, wenn der Steuerpflichtige ein **Baukonto ausschließlich mit Darlehensmitteln** ausstattet und die Zahlungen der zugeordneten Herstellungskosten zu Lasten dieses Kontos ergehen. Versäumt es der Steuerpflichtige, die den unterschiedlich genutzten Gebäudeteilen gesondert zugeordneten Aufwendungen getrennt mit Eigen-/Darlehensmitteln zu finanzieren, sind die Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Baukosten der einzelnen Gebäudeteile schätzungsweise aufzuteilen.

Hinweis:

Diese Grundsätze gelten auch bei der **Renovierung eines gemischt genutzten Gebäudes**.

Insgesamt zeigt sich also, dass ein **erheblicher Gestaltungsspielraum** besteht. Will der Steuerpflichtige diesen nutzen, sind allerdings vorausschauende Planungen erforderlich.



42 Unternehmereigenschaft des Betreibers einer Photovoltaikanlage

Betreiben Privatpersonen auf dem selbst genutzten Haus eine Photovoltaikanlage, ist zu prüfen, ob diese als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne einzustufen sind. Eine Behandlung als Unternehmer hat den Vorteil, dass die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wird. Zwar sind dann die zukünftigen Stromlieferungen aus der Anlage der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da der Strom aber an das örtliche Energieversorgungsunternehmen geliefert wird, stellt sich insoweit für den Anlagenbetreiber keine Mehrbelastung ein. Nach der Verwaltungsauffassung ist unter Geltung des **Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG)** die Unternehmereigenschaft bei Betrieb einer Photovoltaikanlage regelmäßig anzunehmen.

Anders war dies noch vor Inkrafttreten des EEG am 1.4.2000. Einen solchen Fall hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.4.2008 (Aktenzeichen V R 10/07) zu entscheiden. Eine Besonderheit des Falles – und insoweit ist die Entscheidung auch für aktuelle Fälle wichtig – lag darin, dass der Anlagenbesitzer, welcher die Anlage im Jahr 1997 erwarb, den Vorsteuerabzug aus dem Anlagenenerwerb erst mit einer im Jahr 2002 für das Jahr 1997 abgegebenen Umsatzsteuererklärung geltend machte. Der Bundesfinanzhof verneinte den Vorsteuerabzug. Notwendig sei eine **zeitnah zur Anschaffung** bzw. Herstellung erfolgte Zuordnung des Gegenstandes (hier: der Photovoltaikanlage) zum umsatzsteuerlichen Unternehmen. Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers „bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstandes“.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass in solchen Fällen eine steuerliche Beratung angezeigt ist, um zeitnah die notwendigen steuerlichen Folgen treffen zu können.

Im Übrigen ist auch darauf hinzuweisen, dass in diesen Fällen regelmäßig die Anschaffungskosten sehr rasch über Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden können, wozu das Instrument des **Investitionsabzugsbetrags** genutzt werden kann.



43 Steuerminderung noch für das Jahr 2008

Im Hinblick auf den Jahreswechsel und damit auch das Ende des Steuerjahres 2008 sollten Möglichkeiten geprüft werden, durch die Vermietungstätigkeit veranlasste Ausgaben („Werbungskosten“) noch in 2008 geltend zu machen, um die Steuerlast für das Jahr 2008 zu mindern. Insofern sind einige Besonderheiten zu beachten:

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip** (siehe in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Abschnitt „Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel“ unter „Instrumente der Bilanzpolitik“).

- Ausgaben sind auch dann steuerlich absetzbar, wenn diese nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen geleistet werden (**abgekürzter Vertragsweg**).
- Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines vermieteten Gebäudes können nicht sofort vollständig abgezogen werden, sondern wirken sich steuerlich erst über langjährige **Ab-schreibungen** aus. Abschreibungen können erst ab dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen werden. Die Absetzungen für Abnutzung sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung in Jahren, in denen das Objekt nicht der Einkünfteerzielung dient, z.B. wegen Leerstands bei nicht beabsichtigter Vermietung oder wegen unentgeltlicher Überlassung an Angehörige, zeitanteilig vermindert werden.
- Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten) im Jahr der Zahlung abziehbar.

Von diesem Grundsatz bestehen jedoch Ausnahmen. Aufwendungen für die **Erweiterung** oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** eines bestehenden Gebäudes sind nur über Abschreibungen berücksichtigungsfähig, außer die Aufwendungen betragen nicht mehr als 4 000 € ohne Umsatzsteuer pro Baumaßnahme.

Auch nicht sofort, sondern ebenfalls über Abschreibungen können die Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen** abgezogen werden, die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (**anschaffungsnahe Herstellungskosten**). Bei der Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten ist, werden Erweiterungsaufwendungen nicht mit einbezogen, da diese schon zu den nicht sofort abziehbaren Herstellungskosten gehören, ohne „anschaffungsnahe“ zu sein. Weiterhin ausgegrenzt aus der 15 %-Prüfung werden jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen.

Der Vermieter kann aber auch bestimmte, nicht unter eine der genannten Ausnahmen fallende, an sich also sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen für überwiegend Wohnzwecken dienende Gebäude steuerlich auf **zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen**. Das kann z.B. günstig sein, wenn die Aufwendungen sich 2008 nicht oder nur geringfügig steuerlich auswirken.

Hinweis:

Wegen der steuerlichen Komplexität sollten Maßnahmen innerhalb dieses Problemkreises von steuerlicher Beratung begleitet werden. Insbesondere die Dreijahresfrist und die 15 %-Grenze sollten sorgfältig beachtet werden. So kann es im Einzelfall steuerlich sinnvoll sein, Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen erst nach Ablauf der Dreijahresfrist zu beginnen.



Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

44 Finanzverwaltung zur Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 sind die Regelungen zum sog. Mantelkauf erheblich verschärft worden. Diese Regelungen sollen – verkürzt dargestellt – die steuerliche Nutzung solcher Verluste bzw. Verlustvorträge unterbinden, die bei Kapitalgesellschaften angefallen sind, deren Anteile nach der Verlufterzielung übertragen worden sind. **Klassisches Beispiel** einer solchen Verlustnutzung war bislang die Veräußerung der Anteile einer nicht mehr operativ tätigen GmbH (also eines GmbH-Mantels), bei der ein steuerlicher Verlustvortrag auf einen gewinnträchtigen Geschäftsbetrieb des Erwerbers übertragen wurde. Dies hatte zur Folge, dass auf Grund der Verlustvorträge die Gewinne des erwerbenden Geschäftsbetriebs im Ergebnis zunächst nicht der Besteuerung unterlagen.

Nach der seit dem 1.1.2008 geltenden Rechtslage liegt ein den Verlustvortrag einschränkender bzw. ausschließender sog. **schädlicher Beteiligungserwerb** vor, wenn

- mehr als 25 % oder mehr als 50 % (mit unterschiedlichen Folgen) der Anteile
- innerhalb von fünf Jahren
- mittelbar oder unmittelbar
- an einen Erwerber oder an diesem nahe stehende Personen oder an eine Erwerbergruppe mit gleich gerichteten Interessen

übertragen werden.

Um Ausweichgestaltungen zu unterbinden, greift die Vorschrift auch bei vergleichbaren Sachverhalten (z.B. Erwerb eigener Anteile, Kapitalherabsetzung, Abspaltung sowie im Fall des Stimmrechtsverzichts einzelner Gesellschafter).

Die **Rechtsfolgen** der Mantelkauf-Regelung stellen sich zweistufig dar:

- Werden innerhalb der Fünfjahresfrist mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % der Anteile übertragen, sind „nicht genutzte Verluste“ anteilig nicht mehr abziehbar.
- Werden innerhalb der Fünfjahresfrist mehr als 50 % der Anteile übertragen, sind die Verlustvorträge in vollem Umfang nicht mehr abziehbar (schon eine Übertragung von 50,1 % vernichtet also 100 % der Verlustvorträge).

Die Neuregelung hat eine Fülle von Detailproblemen aufgeworfen, die in der Praxis – und letztendlich wohl auch durch die Rechtsprechung – noch zu lösen sein werden. Aktuell hat die Finanzverwaltung nach langwieriger Vorarbeit in einem umfangreichen Schreiben vom 4.7.2008 (Aktenzeichen IV C 7 – S 2745 – a/08/10001, DStR 2008, 1436) ihre Auffassung zur Klärung offener Fragen dargestellt, die hier nur in Stichworten aufgeführt werden kann:

- Der Verlustrücktrag soll nach Auffassung der Finanzverwaltung (auch wenn dies gesetzlich gar nicht angesprochen wird) eingeschränkt werden;
- die vorweggenommene Erbfolge stellt, wenn sie unentgeltlich erfolgt, keinen schädlichen Erwerb dar; ebenso wenig die unentgeltliche Erbauseinandersetzung und der Erbfall;
- ein Zwischenerwerb durch Emissionsbanken im Zuge eines Börsengangs wird nicht als (schädliche) Anteilsübertragung angesehen; Gleiches gilt für den Erwerb von Bezugsrechten;

- die Quoten werden nicht addiert, wenn mehrere Merkmale der Vorschrift erfüllt sind, wenn also z.B. neben Kapitalanteilen auch Stimmrechte übertragen werden (z.B. Stammaktien und stimmrechtslose Vorzugsaktien);
- abgestellt wird auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, nicht des juristischen Eigentums;
- auch die bloße Verkürzung einer Beteiligungskette (z.B. in einem Konzern) wird als Anwendungsfall der Verlustabzugsbeschränkung gesehen; Beispiel einer schädlichen konzerninternen Umstrukturierung: Die T-GmbH ist Alleingesellschafterin der E-GmbH, diese ist ihrerseits Alleingesellschafterin der Verlust-GmbH; Konzernspitze ist die M-AG. Die E-GmbH wird auf die T-GmbH verschmolzen;
- der Fünfjahreszeitraum beginnt mit dem Tag des ersten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerbs; für den Beginn der Frist muss im Übrigen noch kein Verlustvortrag gegeben sein;
- Unternehmensanierungen werden – im Vergleich zur bisherigen Rechtslage – nicht mehr begünstigt;
- in zeitlicher Hinsicht werden erstmals Übertragungen nach dem 31.12.2007 erfasst. Eine rückblickende Betrachtung auf den Zeitraum vor dem 1.1.2008 findet dabei nicht statt, d.h. Beteiligungserwerbe vor diesem Zeitpunkt werden im Rahmen der Neuregelung nicht berücksichtigt.

Hinweis:

Auf Grund der **einschneidenden Konsequenzen** der Neuregelung sind bei Kapitalgesellschaften, die über Verlustvorträge verfügen, Übertragungen bzw. Erwerbe (wie auch Kapitalherabsetzungen etc.) ungeachtet ihres Anlasses mit höchster Sorgfalt zu planen und fachlich kompetent zu begleiten. Aus **gestalterischer Sicht** besonders interessant sind das Tatbestandselement „Anteilsübertragung“ (da Bezugsrechte insoweit nicht erfasst sein sollen) sowie die zeitlichen Voraussetzungen der Fünfjahresfrist (hier könnten zeitlich gestreckte Erwerbe in mehreren Schritten steuerlich vorteilhaft sein).



45 Kein Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH

Die Veräußerung von GmbH-Anteilen an eine von den Gesellschaftern der GmbH neu gegründete, beteiligungsidentische GmbH ist nicht deshalb rechtsmissbräuchlich, weil die Anteile zu einem Zeitpunkt veräußert wurden, als die Veräußerung noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlag. Auch die Tatsache, dass sich die Tätigkeit der neu gegründeten GmbH nur auf das Halten der veräußerten Anteile beschränkt, führt nicht zu einem Rechtsmissbrauch. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.5.2008 (Aktenzeichen IX R 77/06, DStR 2008, 1586) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden.

Im **Streitfall** waren in 2001 drei Gesellschafter zu 41 %, 35 % und 24 % an der X-GmbH beteiligt. Am 13.12.2001 errichteten sie eine beteiligungsidentische Y-GmbH; an diese veräußerten sie am 28.12.2001 die Anteile an der X-GmbH (aus steuerlicher Sicht gerade noch rechtzeitig vor der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens) zu einem Kaufpreis von insgesamt 50 000 DM und machten dann in ihren Einkommensteuererklärungen für das Jahr 2001 einen **Veräußerungsverlust** geltend – und zwar **in voller Höhe**, da das Halbeinkünfteverfahren erst ab 2002 zur Anwendung kam. Die Finanzverwaltung und das Finanzgericht Münster (Urteil vom 30.5.2006, Aktenzeichen 11 K 6601/02 E, EFG 2006, 1302) lehnten eine Berücksichtigung dieses Veräußerungsverlusts ab, da ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vorliege.

Der Bundesfinanzhof hingegen sah in dem vorliegenden Sachverhalt **weder** einen **Missbrauch** von Gestaltungsmöglichkeiten **noch ein Scheingeschäft**. In seiner Begründung betonte er,

- dass es den Gesellschaftern grundsätzlich frei stehe, ob, wann und an wen sie ihre Anteile veräußern, und
- dass die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts gesetzeskonform sei, da auch die Ausschöpfung von Verlusten dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspreche.

Hinsichtlich der erwerbenden GmbH stellte der Bundesfinanzhof schließlich fest, dass ein Gestaltungsmissbrauch regelmäßig nicht gegeben ist, „wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schaltet und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen zieht“. Dabei komme es auf den Umfang der unternehmerischen Aktivitäten der **zwischengeschalteten GmbH** nicht an, da dies allein in der Entscheidungsbefugnis der Gesellschafter liege. Es genüge vorliegend also, wenn die Y-GmbH nur die Anteile an der erworbenen GmbH halte, also mithin lediglich vermögensverwaltend tätig sei.

Hinweis:

Der Finanzverwaltung ist nach den **klaren Vorgaben** des Bundesfinanzhofs im vorliegenden Sachverhalt nur ein „Strohalm“ verblieben, nämlich die Überprüfung der Höhe des vereinbarten Kaufpreises. Sollte der vereinbarte Kaufpreis hinter dem Wert der Anteile zurückbleiben, läge eine gemischte **verdeckte Einlage** vor. Für die Frage der Besteuerung des Vorgangs träte bei verdeckten Einlagen der gemeine Wert der Anteile an die Stelle des Veräußerungspreises, so dass auf diesem Wege versucht werden könnte, den Veräußerungsverlust zu mindern.

Aus der Sicht der Berater und ihrer Mandanten sind die klaren Ausführungen des Bundesfinanzhofs jedenfalls zu begrüßen: Nicht jede Disposition eines Steuerpflichtigen, die steuerliche Nachteile vermeidet, kann demnach über das Argument „Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“ ausgehebelt werden. Dies gilt insbesondere für Gestaltungen über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften, deren **Abschirmwirkung** der Bundesfinanzhof herausstellt.



46 Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Finanzierungsmaßnahmen eines Aktionärs (Bürgschaft/Darlehensverlust)

Bei Veräußerungen von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, die zum steuerlichen **Privatvermögen** zählen, ist in vielen Fällen dann die Höhe der Anschaffungskosten des Veräußerers umstritten, wenn dieser „seiner“ Gesellschaft Vorteile wirtschaftlicher Art (nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung) zugewendet hat.

Zu dieser Problematik haben wir bereits in der Beilage zum Mandanten-Rundschreiben 3-5/2008 (zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 78/06, DB 2008, 1129 – **„Bürgschaftsübernahme“** vgl. unter der Überschrift „Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei Bürgschaftsübernahme für mittelbare Beteiligung“, und zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 80/06, DB 2008, 1127 – **„Aufwendungsersatzanspruch“** vgl. unter der Überschrift „Nichtgeltendmachung eines Aufwendungsersatzanspruchs in der Krise als nachträgliche Anschaffungskosten (darlehensähnliche Kreditierung)“ berichtet. Über einen ähnlichen Fall hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.4.2008 (Aktenzeichen IX R 76/06, DB 2008, 1604) entschieden.

Im **Streitfall** war der Steuerpflichtige als Gesellschafter an einer AG zunächst unmittelbar mit 15 %, später mit 13,51 % beteiligt. Für diese AG übernahm der Gesellschafter eine **Höchstbetragsbürgschaft** in Höhe von 400 000 DM und gewährte ihr seinen Anteil am Jahresüberschuss 1998 und am Gewinnvortrag als verzinsliches **Darlehen**. Im Jahr 2001 wurde über das Vermögen der AG das Insolvenzverfahren eröffnet und der Gesellschafter Anfang des Jahres 2002 aus der Höchstbetragsbürgschaft in Anspruch genommen. In der Steuerklärung für das Streitjahr machte der Gesellschafter u.a. den Verlust des Darlehens und die Aufwendungen für seine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft als Auflösungsverlust geltend.

Der **Bundesfinanzhof** hat die Frage, ob die Aufwendungen aus dem Verlust des Darlehens und für die Bürgschaftsinanspruchnahme als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen sind, gegen die Auffassung des Fachschrifttums mit der Begründung **verneint**, dass der Aktionär an der Gesellschaft im Streitfall nicht unternehmerisch beteiligt war. Hierbei stellte der Bundesfinanzhof auf **zivilrechtliche Überlegungen** ab. Danach setzt die Anwendung der Grundsätze über die Behandlung eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen oder ihnen gleichstehender Finanzierungshilfen auf eine AG voraus, dass der Darlehensgeber an dieser unternehmerisch beteiligt ist. Dies setzt in der Regel einen Aktienbesitz von mehr als 25 % voraus (**Sperrminoritätsgrenze**).

Hinweis:

Die Entscheidung verdeutlicht wieder einmal, dass Bürgschaftsübernahmen und Darlehenshingaben gegenüber der „eigenen“ Gesellschaft/GmbH in der Praxis sorgfältig zu überprüfen sind. In Fällen wie dem vorliegenden wären andere Maßnahmen zur Stärkung der Finanzkraft der AG insgesamt sicherlich vorzugswürdig gewesen. Bei Beteiligungen zu höchstens 25 % an einer AG wird künftig zu prüfen (und zu dokumentieren) sein, dass dem bürgenden Gesellschafter ein hinreichender Einfluss auf die Unternehmensleitung eingeräumt wird. Fehlt es daran, steht der Bürge/Darlehensgeber im Insolvenzfall auch aus steuerlicher Sicht „mit leeren Händen“ da.



47 Berücksichtigung von Verlusten aus einer ausländischen Betriebsstätte

Deutsche Unternehmen sind zunehmend auch im (europäischen) Ausland tätig. Aus steuerlicher Sicht interessant ist dabei insbesondere die Frage, ob Verluste aus den Auslandsaktivitäten genutzt werden können, um die inländische Steuerbelastung zu mindern.

Zu dieser sehr **komplexen Problematik** hat jüngst der **Europäische Gerichtshof** mit Urteil vom 15.5.2008 (Aktenzeichen C-414/06 – Lidl Belgium GmbH & Co. KG, GmbHR 2008, 709) Stellung genommen; diese Entscheidung sei hier nur kurz wie folgt skizziert:

Im **Streitfall** hatte die „Lidl Belgium KG“, die ihren Sitz in Deutschland hat, im Steuerjahr 1999 mit ihrer Betriebsstätte in Luxemburg einen Verlust erwirtschaftet, den sie auch im Inland steuerlich geltend machen wollte.

Nummehr stellte der Europäische Gerichtshof hierzu fest, dass ein **Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit** auch dann nicht vorliegt, wenn zwar inländische Betriebsstättenverluste mit Stammhausgewinnen ohne Einschränkung verrechenbar sind, ausländische Betriebsstättenverluste dagegen nicht. Verluste einer ausländischen Betriebsstätte können also im Inland unter Umständen nicht geltend gemacht werden. Entscheidend ist nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs, dass eine Symmetrie hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten gelten muss: Sind ausländische Betriebsstättengewinne nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen im Betriebsstättenstaat (Ausland) zu versteuern, so kann der Stammhausstaat die Geltendmachung ausländischer Verluste versagen.

Hinweis:

Ob diese Erwägungen des Europäischen Gerichtshofs Bestand haben werden, ist angesichts aktuell anhängiger weiterer Verfahren offen. Jedenfalls wird im Fachschrifttum deutliche Kritik an diesem Urteil geübt. Positiv hervorzuheben ist allerdings, dass nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs die Berücksichtigung endgültig erlittener Auslandsverluste im Inland dann zu erfolgen hat, wenn sich diese Verluste auch im Betriebsstättenstaat nicht auswirken können und somit definitiv wären.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 eine generelle Neuordnung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten erfolgen soll.



48 Billigkeitsregelung für die Auszahlung von Kleinbeträgen beim Körperschaftsteuerguthaben

Aus der **Umstellung des Körperschaftsteuersystems** vom sog. Anrechnungsverfahren auf das sog. Halbeinkünfteverfahren resultieren noch umfangreiche Erstattungsansprüche der Körperschaften gegenüber dem Fiskus. Nach diversen Gesetzesänderungen in diesem Bereich steht nach aktueller Rechtslage den Körperschaften eine Auszahlung der Körperschaftsteuerguthaben von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu.

Zu dieser **ratierlichen Auszahlung** von Körperschaftsteuerguthaben gilt eine Vereinfachungsregelung, zu der sich jüngst die Finanzverwaltung wie folgt geäußert hat (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 21.7.2008, Aktenzeichen IV C 7 – S 2861/07/10001): Beträgt der festgesetzte Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht mehr als 1 000 €, ist er aus **Billigkeitsgründen** in einer Summe auszahlbar.

Erhöht sich der Anspruch in derartigen Fällen später durch eine geänderte Festsetzung auf einen Betrag von mehr als 1 000 €, ist der ausgezahlte Betrag nicht zurückzufordern, um den **Vereinfachungseffekt** nicht zu beeinträchtigen. Ergibt sich aus der geänderten Festsetzung ein Auszahlungsanspruch, der den bisher ausgezahlten Einmalbetrag um nicht mehr als 1 000 € übersteigt, ist der übersteigende Betrag ebenfalls in einer Summe auszahlbar. Ein höherer übersteigender Betrag ist allerdings auf die verbleibenden Fälligkeitstermine des Auszahlungszeitraums zu verteilen.



49 Neues aus der Gesetzgebung

a) Auswirkungen des Jahressteuergesetzes 2008

Das am 20.12.2007 im Bundesgesetzblatt (I 2007, 3150) veröffentlichte Jahressteuergesetz 2008 bringt insbesondere zwei erst ab 2009 relevante Änderungen mit sich, auf die sich GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer einzustellen haben:

- Zum einen sind die **Kapitalertragsteuer-Anmeldungen** erstmals für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln; von Bedeutung ist dies insbesondere auch für Gewinnausschüttungen der GmbH.
- Zum anderen greift ab 2009 grundsätzlich die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführte sog. **Abgeltungsteuer**. Die entsprechenden Vorschriften gelten im Regelfall auch für die Gesellschafter einer GmbH. Sie haben zur Folge, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab 2009 ein Werbungskostenabzug nicht mehr möglich und zudem auch die Verlustverrechnung stark eingeschränkt sein wird. **Gravierende Nachteile** ergeben sich insbesondere dann, wenn auf Gesellschafterebene der Erwerb der Anteile durch ein Darlehen finanziert wurde und daraus Refinanzierungszinsen anfallen. Derartige Refinanzierungsaufwendungen würden künftig keine steuerliche Wirkung mehr entfalten. Hier hat das Jahressteuergesetz 2008 Abhilfe geschaffen, da unter bestimmten Voraussetzungen eine Optionsmöglichkeit eingeräumt wird. – Diese **Option sieht die Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs unter Eröffnung des Werbungskostenabzugs im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens vor**. Das Steuerabzugsverfahren ist von der Optionsmöglichkeit nicht betroffen. Die Optionsmöglichkeit kann ausschließlich im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden. **Voraussetzung** für die Antragstellung ist, dass der Gesellschafter in dem Jahr, für das der Antrag erstmals gelten soll, entweder (a) unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder (b) zu mindestens 1 % beteiligt und beruflich (z.B. als Geschäftsführer) für diese tätig ist. Somit ist ab 2009 sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Antragstellung vorliegen und diese steuerlich sinnvoll ist.

b) Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes

Die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführte sog. **Abgeltungsteuer** greift – wie schon erwähnt – im Regelfall auch für die Gesellschafter einer GmbH, soweit die Einkünfte zu den privaten Kapitaleinkünften zählen. Daher sind ab 2009 insbesondere folgende Eckpunkte zu beachten:

- **Gewinnausschüttungen der GmbH** unterliegen im Grundsatz der Abgeltungsteuer, d.h. dem besonderen Steuersatz und dem Verbot des Abzugs von Werbungskosten (es wird nur ein Sparerpauschbetrag von 801 € bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung gewährt); auf die Ausnahme der vorstehend genannten Optionsmöglichkeit sei hier nochmals verwiesen.
- **Zinszahlungen der GmbH** (aus Gesellschafterdarlehen und stillen Beteiligungen) unterliegen dann nicht der Abgeltungsteuer, wenn sie an einen Anteilseigner (oder eine diesem nahe stehende Person) gezahlt werden, der zu mindestens 10 % an der GmbH beteiligt ist.
- **Steuereinbehalt durch die GmbH:** Die auszahlende Gesellschaft hat – wie bislang auch – die Kapitalertragsteuer (= „Abgeltungsteuer“, zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) einzubehalten und abzuführen. Der Kapitalertragsteuersatz beträgt **ab dem 1.1.2009 25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. Bei Zinsen für Gesellschafterdarlehen ist unverändert regelmäßig keine Kapitalertragsteuer einzubehalten.
- **Anteilsveräußerungen** unterliegen der Abgeltungsteuer, wenn die Anteile nach dem 31.12.2008 erworben werden – und auch nur dann, wenn die gesamte Beteiligung des Gesellschafters weniger als 1 % beträgt (andernfalls erfolgt eine Besteuerung – wie bislang auch schon – nach den Regelungen des § 17 EStG und dem normalen Einkommensteuertarif). Bei Anteilen, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden und länger als ein Jahr gehalten werden und die Beteiligung des Gesellschafters geringer als 1% ist, können steuerfrei veräußert werden. Die Abgeltungsteuer greift insoweit nicht.

c) Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009

Am 18.6.2008 ist der Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009 beschlossen worden. Der Bundesrat hat darüber am 19.9.2008 beraten und verschiedene Änderungen empfohlen. Folgende geplante Änderungen sind dabei aus Sicht der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer besonders hervorzuheben:

- **Zinsschranke:** Im Zuge der Unternehmensteuerreform ist der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen deutlich eingeschränkt worden (sog. Zinsschranke). Dies gilt – verkürzt dargestellt – allerdings nur für solche Unternehmen, die einem Konzern angehören und bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 1 Mio. € übersteigen oder bei denen eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Einzelne Detailregelungen zur Zinsschranke sollen nun entschärft werden, so soll ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um bis zu fünf Prozentpunkte unschädlich sein, zudem wird die Einführung einer Beteiligungsbuchwertkürzung empfohlen, was die Finanzierung von Holdinggesellschaften deutlich vereinfachen würde.
- **Streubesitzdividenden:** Unter Streubesitzdividenden i.S.d. ursprünglichen Referentenentwurfs sollen Ausschüttungen auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften, die zu Beginn des Veranlagungszeitraums weniger als 10 % betragen, verstanden werden. Für derartige Beteiligungen war geplant, die Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne abzuschaffen. Derartige Überlegungen sind im aktuellen Regierungsentwurf nicht mehr enthalten, gleichwohl aber noch in der politischen Diskussion; daher wird hier der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig zu beobachten sein.

Hinweis:

Die vorgesehenen Regeln sind im Einzelnen noch umstritten. Mit einer endgültigen Verabschiedung des Gesetzes ist bis zum Jahresende gleichwohl zu rechnen (geplante Zustimmung des Bundesrats am 19.12.2008).

d) Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG)

Das „Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)“ ist verkündet und am 1.11.2008 **in Kraft getreten**. Als Kernpunkte der Reform sind nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens folgende Aspekte zu nennen:

- **Musterprotokoll statt Mustergesellschaftsvertrag:** Für Standardgründungen (d.h. Bargründungen mit höchstens drei Gesellschaftern und zunächst nur einem Geschäftsführer) werden zwei beurkundungspflichtige Musterprotokolle (einerseits Einpersonen-GmbH, andererseits Mehrpersonen-GmbH) als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung gestellt, die als Gesellschaftsverträge gelten. Die GmbH-Gründung wird durch die Verwendung eines Musterprotokolls vereinfacht. Bei der neu eingeführten Unternehmergesellschaft mit geringem Stammkapital ist die Gründung daher kostengünstig.

Hinweis:

Die Verwendung eines solchen Musterprotokolls wird allerdings uneingeschränkt nur für eine Einpersonen-GmbH empfohlen, da bei dem Musterprotokoll für eine Mehrpersonen-GmbH u.a. die Vererblichkeit und Veräußerlichkeit nicht beschränkt und auch die Einziehung gegen den Willen des Gesellschafters nicht gestattet ist.

- **Mindeststammkapital:** Die Höhe des Mindeststammkapitals der „klassischen“ GmbH bleibt unverändert bei 25 000 €. Allerdings muss künftig jeder Geschäftsanteil nur noch auf einen Betrag von mindestens 1 € lauten. Vorhandene Geschäftsanteile können daher künftig leichter gestückelt werden.
- **Einpersonen-Gründungen:** Das Erfordernis der vollständigen Aufbringung des Stammkapitals bei Einpersonen-Gründungen vor Anmeldung zum Handelsregister entfällt; eine Sicherheit ist nicht mehr zu leisten.

Hinweis:

Damit werden die bisherigen sog. Strohhalm-Gründungen, bei denen ein Dritter (zur Vermeidung der Einpersonen-Gründung) treuhänderisch einen Minigeschäftsanteil für den Mitgesellschafter hielt, überflüssig.

- **Unternehmergesellschaft:** Eingeführt wird die sog. Unternehmergesellschaft, welche insbesondere für Gründungsvorhaben gedacht ist („GmbH-light“) und grds. allen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes unterliegt. Diese ist wie die klassische GmbH haftungsbeschränkt, kann aber schon mit einem Stammkapital von mindestens 1 € gegründet werden. Sie darf nicht die Rechtsformbezeichnung „GmbH“ führen, sondern muss zwingend den Zusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen. Zudem sind bei der Unternehmergesellschaft besondere Anforderungen an die Kapitalerhaltung zu beachten, so darf die Unternehmergesellschaft ihre Gewinne nicht voll ausschütten, sondern muss vielmehr das Mindeststammkapital der „normalen GmbH“ nach und nach ansparen (in der Form einer gesetzlichen Rücklage), und zwar in Höhe von jeweils einem Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses.
- **Verdeckte Sacheinlage:** Eine verdeckte Sacheinlage liegt vor, wenn zwar formell eine Geldeinlage vereinbart und geleistet wird, diese aber bei wirtschaftlicher Betrachtung und aufgrund einer im Zusammenhang mit der Übernahme der Geldeinlage getroffenen Abrede als Sacheinlage zu bewerten ist. In diesen Fällen gilt künftig, dass der Wert der verdeckten Sacheinlage auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht des Gesellschafters angerechnet wird. Dabei trägt der Gesellschafter die Beweislast für die Werthaltigkeit der Sacheinlage.

Hinweis:

Aufgrund der Beweislastregelung ist bei verdeckter Sacheinlage jedem Gesellschafter zur Beweissicherung zu raten, d.h. zur entsprechenden Dokumentation der Werthaltigkeit.

- **Genehmigtes Kapital auch bei der GmbH:** Auf Anregung des Bundesrats wird in Anlehnung an das Aktienrecht künftig auch für die GmbH die Möglichkeit einer Kapitalerhöhung in Form des genehmigten Kapitals geschaffen. Dies vereinfacht und beschleunigt die Durchführung einer Kapitalerhöhung.
- **Eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung:** Wird einer GmbH von einem Gesellschafter ein Gegenstand zur Nutzung überlassen, der für die Fortführung des Unternehmens „von erheblicher Bedeutung ist“, so treten im Insolvenzfall bei Fortführung des Unternehmens besondere Schutzregeln ein. Danach darf der überlassende Gesellschafter während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens aber für eine Zeit von einem Jahr ab dessen Eröffnung, seinen Anspruch auf Aussonderung des Gegenstands nicht geltend machen. Insoweit hat der Insolvenzverwalter die Möglichkeit der Weiternutzung des überlassenen Gegenstands; der Gesellschafter erhält für die Nutzungsüberlassung einen finanziellen Ausgleich in Höhe der durchschnittlichen Vergütung des vorangegangenen Jahres.
- **Verschärfung der Bestellungshindernisse für Geschäftsführer:** Der Katalog der Straftaten, an die ein Bestellungshindernis für Geschäftsführer geknüpft ist, wurde nochmals erweitert und zwar um den Grundtatbestand des Betrugs sowie die Sondertatbestände des Computer-, Subventions- und Kapitalanlagebetrugs. Weiterhin haften zukünftig Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer Person, die nicht Geschäftsführer sein kann, die Führung der Geschäfte überlassen. Die Haftung erfolgt der Gesellschaft gegenüber solidarisch für den Schaden, der dadurch entsteht, dass diese Personen der Gesellschaft gegenüber ihre Pflichten verletzen.
- **Bedeutung der Gesellschafterliste:** Die Bedeutung der zum Handelsregister eingereichten Gesellschafterliste nimmt deutlich zu, da im Verhältnis zur GmbH künftig nur noch derjenige als Gesellschafter anzusehen ist, der auch in dieser Liste eingetragen ist. Künftig ist damit vor allem der gutgläubige Erwerb von Anteilen möglich, da nunmehr die beim Handelsregister geführte Liste Vertrauensschutz entfaltet. Dies gilt allerdings nur für tatsächlich existente Anteile (nicht existente Geschäftsanteile könnten z.B. aus einer missglückten Kapitalerhöhung herrühren).

Hinweis:

Da bei fehlerhafter Gesellschafterliste insoweit die Gefahr besteht, dass ein Geschäftsanteil von einem Dritten „gutgläubig weg erworben“ wird, sollte jeder Gesellschafter regelmäßig diese Liste prüfen und ggf. für eine Korrektur sorgen.

e) Entwurf eines Steuerbürokratieabbaugesetzes

Am 23.6.2008 ist der Referentenentwurf eines Gesetzes zur **Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens** (Steuerbürokratieabbaugesetz) veröffentlicht worden, das zum 1.1.2009 in Kraft treten soll. Insbesondere sollen papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation ersetzt werden; diesbezüglich sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

- standardmäßige elektronische Übermittlung der Steuererklärungen der Unternehmen und standardisierte und elektronische Übermittlung der Inhalte der Steuerbilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen;
- im Zuge einer „Entbürokratisierung“ sollen die Schwellenwerte für monatlich bzw. vierteljährlich abzugebende Umsatzsteuer-Voranmeldungen auf 7 500 € (dann monatlich) bzw. auf 1 000 € (dann nur vierteljährlich) und Lohnsteuer-Anmeldungen auf 4 000 € (dann monatlich) bzw. auf 1 000 € (dann nur vierteljährlich) angehoben werden.

Hinweis:

Auch wenn der Bürokratieabbau wenig umstritten erscheint, wird der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig zu beobachten sein; das Gesetz soll zum 1.1.2009 in Kraft treten.



50 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Größenklassen des Handelsgesetzbuches beachten

Da kleine Kapitalgesellschaften gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften bei der Jahresabschlusserstellung eine **Fülle an Vorteilen** genießen, empfiehlt es sich, vor dem jeweiligen Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des Handelsgesetzbuchs für Kapitalgesellschaften genau zu prüfen. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer, die Aufstellung des Jahresabschlusses kann vergleichsweise später erfolgen und es sind auch weniger Pflichtangaben zu machen; zudem muss ein Lagebericht nicht erstellt werden. Darüber hinaus existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses.

Es sollte also geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen sind nach geltendem Recht – unverändert gegenüber dem Vorjahr – wie folgt umschrieben:

aktuell gültig	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 4 015 000 €	≤ 16 060 000 €	> 16 060 000 €
Umsatzerlöse	≤ 8 030 000 €	≤ 32 120 000 €	> 32 120 000 €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Nach dem vorliegenden Entwurf eines **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)** sollen die bisherigen €-Schwellenwerte um rund 20 % erhöht werden. Da nach aktuellem Stand das BilMoG aber voraussichtlich nicht mehr zum 1.1.2009 in Kraft treten wird, bleibt abzuwarten, ob die neuen Werte wie derzeit geplant bereits für den Jahresabschluss 2008 greifen werden.

Geplant	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 4 840 000 €	≤ 19 250 000 €	> 19 250 000 €
Umsatzerlöse	≤ 9 680 000 €	≤ 38 500 000 €	> 38 500 000 €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Gleichgerichtete Überlegungen sind auch bei Vorliegen von **Tochtergesellschaften** bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur **Aufstellung eines Konzernabschlusses** anzustellen. Es besteht dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungspflicht wird zwischen der Bruttomethode, bei welcher aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt wird, und der Nettomethode, bei der ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen erstellt wird, unterschieden.

aktuell gültig	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 19 272 000 €	≤ 16 060 000 €
Umsatzerlöse	≤ 38 544 000 €	≤ 32 120 000 €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Allerdings sollen auch insoweit nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) die bisherigen €-Schwellenwerte künftig um rund 20 % auf folgende Werte erhöht werden:

Geplant	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 21 000 000 €	≤ 19 250 000 €
Umsatzerlöse	≤ 42 000 000 €	≤ 38 500 000 €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Hinweis:

Soweit beabsichtigt ist, die Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können diverse sowohl sachverhaltsgestaltende als auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen).

b) Ergebnispolitische Maßnahmen zur Vermeidung der Mindestbesteuerung

Die ab dem VZ 2004 eingeführte **Beschränkung der Nutzung eines Verlustvortrags**, nach der unbeschränkt nur noch Verluste in Höhe von 1 Mio. € und über diesen Sockelbetrag hinausgehende Verluste nur noch zu 60 % verrechnet werden dürfen (sog. **Mindestbesteuerung**), sollte auch aktuell wieder Anlass sein, durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

Der drohenden Mindestbesteuerung sollte im ersten Schritt eine **frühzeitige Ergebnisplanung** entgegengesetzt werden. Drohen danach Verluste hinsichtlich ihres Abzugs eingeschränkt zu werden, so sollten Maßnahmen zur Einkünfteverlagerung geprüft werden:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf **Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen oder Zinsen**; ein solcher Verzicht ist steuerlich allerdings nicht rückwirkend möglich;
- **Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge** auf 2008, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- **Verschieben von Aufwendungen**, z.B. Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2009;
- soweit dies im Einzelfall zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und vielfach auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2008/2009

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist zu überlegen, ob diese noch in 2008 oder erst in 2009 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind die steuerliche Situation der Gesellschaft einerseits und die steuerliche Situation des Gesellschafters andererseits zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person**, so ist entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.

Die bereits in der Rubrik „Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer“ unter der Überschrift „Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes“ angesprochene **Abgeltungsteuer** greift nicht schon in 2008, sondern erst in 2009 – und dann auch nur für Einkünfte im Privatvermögen, sodass bei einem höheren persönlichen Grenzsteuersatz auf den ersten Blick auch ein aktueller Ausschüttungsverzicht zu Gunsten einer höheren Ausschüttung in 2009 in Betracht gezogen werden könnte. Gegen einen solchen Ausschüttungsverzicht spricht allerdings, dass zeitgleich mit Einführung der Abgeltungsteuer das sog. Halbeinkünfteverfahren für Dividendenzahlungen im Privatvermögen wegfällt, sodass im Ergebnis die Belastung ansteigen wird. Handlungsempfehlung kann daher nur sein, bislang thesaurierte Gewinne tendenziell **noch in 2008 auszuschütten**; dabei ist aber immer auch die individuelle Besteuerungssituation des Gesellschafters (und natürlich auch die wirtschaftliche Lage der GmbH) zu beachten. Gleiches gilt, wenn die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden, da der steuerfreie Anteil der Ausschüttung von bisher 50 % auf 40 % in 2009 gesenkt wird. Ggf. sollten auch die Gewinne des Geschäftsjahres 2008 noch bis zum 31.12.2008 mittels einer **Vorabausschüttung** an die Gesellschafter ausgekehrt werden.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage **keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2008 oder 2009** erfolgt.



51 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind einige wichtige Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen aus 2008, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass geben können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen, zusammengefasst:

- **Anteilskauf – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums:** Im Urteil vom 4.7.2007 (Aktenzeichen VIII R 68/05, BStBl II 2007, 937) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass die Vereinbarung einer Erwerbsoption regelmäßig noch kein wirtschaftliches Eigentum begründet. Vielmehr komme es auf den Erwerb einer **rechtlich geschützten**, auf den Erwerb des Rechts gerichteten **Position** sowie auf den Übergang der mit dem Anteil verbundenen **wesentlichen Rechte** (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) und des **Risikos einer Wertminderung** bzw. der Chance einer Wertsteigerung an. Dies bejaht der Bundesfinanzhof bei Vereinbarung einer beidseitig verpflichtenden Option (sog. Doppelooption, Urteil vom 11.7.2006, Aktenzeichen VIII R 32/04, BStBl II 2007, 296).
- **Mantelkauf:** Mit der Unternehmensteuerreform 2008 sind die Regelungen zum sog. Mantelkauf **erheblich verschärft** worden, insbesondere wird es für den Untergang eines Verlustvortrags künftig nur noch auf die Höhe des Anteilsübergangs ankommen, nicht jedoch auf die Zuführung von neuem Betriebsvermögen. Dazu hat nun die Finanzverwaltung in einem umfangreichen Schreiben (BMF-Schreiben vom 4.7.2008, Aktenzeichen IV C 7 – S 2745-a/08/10001, BStBl I 2008, 736) ihre Auffassung zur Klärung offener Fragen dargestellt. Zu Details sei auf die Rubrik „Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer“ zum Mandanten-Rundschreiben 6/2008 verwiesen.
- **Veräußerung eines Bezugsrechts:** Gewinne aus der Veräußerung eines durch eine Kapitalerhöhung entstandenen Bezugsrechts sind nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 23.1.2008, Aktenzeichen I R 101/06, BStBl II 2008, 719), der insoweit die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.2003, BStBl I 2003, 292) bestätigt, **körperschaftsteuerpflichtig**.

- **Nachträgliche Anschaffungskosten:** Bei Veräußerungen von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, die zum steuerlichen **Privatvermögen** zählen, ist häufig dann die Höhe der Anschaffungskosten des Veräußerers strittig, wenn dieser „seiner“ Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Vorteile wirtschaftlicher Art (nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung) zugewendet hat. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit mehreren Urteilen Stellung genommen: Danach kann die **Bürgschaftsübernahme** zugunsten einer mittelbaren Beteiligung nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten einer unmittelbaren Beteiligung führen (Urteil vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 78/06, BStBl II 2008, 575). Verzichtet hingegen der Gesellschafter auf die Geltendmachung eines **Ersatzanspruchs gegenüber der Gesellschaft**, so kann darin eine verdeckte Einlage zu sehen sein, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führt (Urteil vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 80/06, BStBl II 2008, 577). Zu Verlusten aus der **Bürgschaftsübernahme** zugunsten einer unmittelbaren Beteiligung an einer AG hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.4.2008 (Aktenzeichen IX R 76/06, BStBl II 2008, 706) entschieden, dass nur dann nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen können, wenn der Gesellschafter unternehmerisch beteiligt ist, was in der Regel einen Anteilsbesitz von mehr als 25 % an der AG voraussetzt. Die 25 %-Grenze bezieht sich nur auf Beteiligungen an AGs, nicht auf GmbH-Anteile. Sie ist Voraussetzung für die analoge Anwendung des Eigenkapitalersatzrechts auf AGs.
- **Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH:** Die Veräußerung von GmbH-Anteilen an eine von den Gesellschaftern der GmbH neu gegründete, beteiligungsidentische GmbH ist **nicht** deshalb **Gestaltungsmisbrauch**, weil die Anteile zu einem Zeitpunkt veräußert wurden, als die Veräußerung noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlag, oder weil sich die Tätigkeit der neu gegründeten GmbH auf das Halten der veräußerten Anteile beschränkte. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.5.2008 (Aktenzeichen IX R 77/06, BStBl II 2008, 789) zu Gunsten der Steuerpflichtigen mit dem Hinweis entschieden, dass es regelmäßig nicht schädlich sei, wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schalte und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen ziehe.
- **Ratierliche Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben:** Beträgt der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht mehr als 1 000 €, ist er aus **Billigkeitsgründen** in einer Summe und nicht etwa über zehn Jahre verteilt auszuzahlen (BMF-Schreiben vom 21.7.2008, Aktenzeichen IV C 7 – S 2861/07/10001, BStBl I 2008, 741).
- **Haftung eines Geschäftsführers:** Der Geschäftsführer einer GmbH haftet nicht, wenn er seiner gesetzlichen Verpflichtung folgend Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherung und Lohnsteuer zu einem Zeitpunkt abführt, in dem die GmbH bereits insolvenzreif war, ein entsprechend beauftragter Wirtschaftsprüfer das Vorliegen einer Überschuldung aber verneint hatte. Dies hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 14.5.2007 (Aktenzeichen II ZR 48/06, HFR 2007, 1242) unter Hinweis auf die „**Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters**“ festgestellt. In einem weiteren Verfahren (Urteil vom 27.2.2007, Aktenzeichen VII R 67/05, BFH/NV 2007, 1732) hat der Bundesfinanzhof aber auch festgestellt, dass ein Geschäftsführer zwar grundsätzlich für nicht abgeführte Lohnsteuer haftet, nicht jedoch, soweit die Nichtabführung innerhalb eines Zeitraums von höchstens drei Wochen vor dem rechtzeitig gestellten Insolvenzantrag liegt.



52 Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Der Jahreswechsel sollte erneut zum Anlass genommen werden, insbesondere bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern im Hinblick auf Risiken bezüglich verdeckter Gewinnausschüttungen zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, im Jahr 2008 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- a) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Zusammensetzung der Vergütung, Tantiemen, sonstige Bestandteile und Nebenleistungen)
- b) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- c) **Übernahme von Aufwendungen** bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH
- d) **Sonstiges**

Zu a) Geschäftsführerverträge

- **Umsatzabhängige Provisionen** an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer sind nach herrschender Auffassung des Bundesfinanzhofs in der Regel den **Umsattantienmen** gleichzusetzen und damit als **verdeckte Gewinnausschüttung** zu werten, weil dies die Gefahr der Gewinnabsaugung und das Risiko beinhaltet, dass Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben würden. Etwas anderes kann allenfalls in Fällen sog. Vertriebsprovisionen (wenn der Geschäftsführer ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist und keinen unmittelbaren Einfluss auf den Gewinn der GmbH nehmen kann) sowie in betrieblichen Aufbau- oder Umbauphasen gelten. Diese Ausnahmen gelten allerdings nur, wenn in der Tantiemevereinbarung eine **zeitliche und höhenmäßige Begrenzung** der Tantieme vorgesehen ist, darauf weist das Finanzgericht München mit Urteil vom 22.10.2007 (Aktenzeichen 7 K 4673/05, EFG 2008, 321) hin; es bedarf insoweit einer **eigenständigen Vereinbarung**.
- Zur **Angemessenheit der Gesamtausstattung** von Gesellschafter-Geschäftsführern hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 27.9.2007 (Aktenzeichen 6 K 8215/06 B, EFG 2008, 232) festgestellt, dass es unter dem Kriterium der Fremdüblichkeit **keine festen Regeln** für die Bestimmung der Angemessenheit gebe, sondern dass die angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Einzelfall durch **Schätzung** des Finanzamts und ggf. des Finanzgerichts zu ermitteln seien. Da sich eine solche Schätzung naturgemäß auf eine **Bandbreite** von Beträgen erstreckt, seien auch nur die Beträge als **verdeckte Gewinnausschüttung** zu werten, die den oberen Rand der Bandbreite übersteigen. **Maßgebende Kriterien** bei der Schätzung können sein: Art und Umfang der Tätigkeit, Risikobereitschaft, Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn, Umsatz, Gewinn, Umsatzentwicklung, Gewinnaussichten, Umfang des Kundenkreises und Anzahl der Mitarbeiter.
- **Angemessene Höhe der Geschäftsführerbezüge:** Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat weiterhin mit Urteil vom 16.1.2008 (Aktenzeichen 12 K 8312/04 B, EFG 2008, 717) hinsichtlich der Frage des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung die Angemessenheit von Geschäftsführerbezügen geprüft und dabei folgende Grundsätze betont:
 - Die Prüfung der Angemessenheit erfordert immer eine Gesamtwürdigung aller Umstände des konkreten Falles.
 - Zur Beantwortung dieser Frage ist bei Geschäftsführervergütungen ein Fremdvergleich vorzunehmen, der auf die Gesamtausstattung, also die **Summe aller Vorteile**, abstellt.

- Im Rahmen des Fremdvergleichs ist zu berücksichtigen, was gleichartige Betriebe ihren Geschäftsführern für entsprechende Leistungen gewähren (**externer Fremdvergleich**); hierbei können auch **Gehaltsstrukturuntersuchungen** Berücksichtigung finden.
- Eine Obergrenze dergestalt, dass der GmbH nach Abzug der Geschäftsführervergütungen mindestens ein Gewinn in Höhe der gezahlten Geschäftsführervergütungen verbleiben müsse und die darüber hinausgehenden Beträge als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren seien, ist nach Auffassung des Finanzgerichts nicht haltbar.
- **Angemessene Höhe der Geschäftsführerbezüge:** Auch der Bundesfinanzhof hat sich in 2008 mit den möglichen **Höchstgrenzen der finanziellen Ausstattung** der Geschäftsführer befasst. Mit Beschluss vom 5.3.2008 (AZ I B 171/07, HFR 2008, 719) hat er entschieden, dass auch inländische Betriebsstätten ausländischer Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen bewirken können. Für die Ermittlung des Betriebsstättengewinns ist das deutsche Steuerrecht maßgeblich. Im Streitfall kommt der Bundesfinanzhof unter Würdigung vorliegender **Gehaltsstrukturuntersuchungen** im Rahmen des **Fremdvergleichs** zu dem Ergebnis, dass ein Gehaltsaufwand für die Geschäftsführung von jährlich rd. 1 Mio. DM bei einer „kleinen“ GmbH mit einem Gesamtumsatz von weniger als 10 Mio. DM „bei weitem überhöht“ und damit grundsätzlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu werten ist.

Hinweis:

Die erneute entscheidungserhebliche Berücksichtigung der Gehaltsstrukturuntersuchungen untermauert deren Bedeutung und stärkt die Argumentationsposition der Steuerpflichtigen und ihrer Berater, die sich bei der Bemessung der Bezüge an diesen Untersuchungen orientieren.

- Hinsichtlich der Frage der Ermittlung der Höhe der **Gewinntantieme eines Gesellschafter-Geschäftsführers** stellt sich regelmäßig das Problem, ob sich Verluste aus den Vorjahren auswirken. Dazu geht der Bundesfinanzhof (Urteil vom 18.9.2007, Aktenzeichen I R 73/06, BStBl 2008, 314) davon aus, dass Jahresfehlbeträge regelmäßig vorgetragen und zunächst mit den Jahresüberschüssen der Folgejahre ausgeglichen werden müssen.

Hinweis:

Bei der Bemessung einer Gewinntantieme sind also **Jahresfehlbeträge** aus den Vorjahren **tantiememindernd zu berücksichtigen**.

- **Vertragswidrige private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Nutzt ein Gesellschafter-Geschäftsführer trotz eines bestehenden Nutzungsverbots ein Firmenfahrzeug für private Zwecke, so stellt sich die Frage nach der steuerlichen Würdigung. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.1.2008 (Aktenzeichen I R 8/06, HFR 2008, 718) in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung festgestellt, dass bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH der Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens gerade nicht unter Anwendung der sog. 1 %-Methode (wie sie bei Arbeitnehmern zur Anwendung kommt) zu besteuern ist. Vielmehr liegt in derartigen Fällen nach Auffassung des Bundesfinanzhofs bei der GmbH eine steuerpflichtige **verdeckte Gewinnausschüttung** vor, die mit dem **gemeinen Wert** der Nutzungsüberlassung **zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags** zu bewerten ist.

Zu b) Pensionszusagen

- Mit Erlass vom 6.9.2007 (Aktenzeichen IV B 7 – S 2742/0) hat das Bundesfinanzministerium zur steuerlichen Würdigung der **Aufstockung der Rückdeckungsversicherung für eine Pensionszusage** Stellung genommen. Danach kann die Aufstockung einer solchen Rückdeckungsversicherung für sich genommen nicht dazu führen, eine zunächst betrieblich veranlasste Pensionszusage dann als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen. Prämienzahlungen, die aufgrund einer notwendig gewordenen Aufstockung einer Rückdeckungsversicherung geleistet werden, sind danach in der Regel betrieblich veranlasst.

- Mit Urteil vom 21.8.2007 (Aktenzeichen I R 74/06, BStBl II 2008, 277) hat der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner ständigen Rechtsprechung unterstrichen, dass die **steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage** an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen **Erdienbarkeitsfrist** voraussetzt.
- **Zusage einer sofort unverfallbaren Altersrente und Kapitalabfindungsrecht:** Mit Urteil vom 5.3.2008 (Aktenzeichen I R 12/07, BFH/NV 2008, 1273) hatte der Bundesfinanzhof über einen Streitfall zu entscheiden, in dem zwischen einer GmbH und ihrem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer der Eintritt des Versorgungsfalls mit dem Erreichen des 65. Lebensjahrs vereinbart worden war. Im Zuge der Urteilsbegründung hat der Bundesfinanzhof zugunsten des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers **zwei Gestaltungen** für zulässig erklärt:
 - Aus steuerlicher Sicht ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn eine GmbH ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Anwartschaft auf eine Altersversorgung zusagt und ihm dabei das Recht einräumt, anstelle der Altersrente eine bei Eintritt des Versorgungsfalls fällige, einmalige Kapitalabfindung in Höhe des **Barwerts der Rentenverpflichtung** zu fordern. Dabei ist auch nicht zu beanstanden, wenn die Zusage der Altersversorgung nicht von dem Ausscheiden des Begünstigten aus dem Dienstverhältnis als Geschäftsführer mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht wird.
 - Die Zusage **somit unverfallbarer**, aber zeitanteilig bemessener Rentenansprüche kann **steuerlich anerkannt** werden. Diese darf sich aber wegen des für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer geltenden Nachzahlungsverbots nur auf den Zeitraum zwischen Erteilung der Versorgungszusage und der gesamten tatsächlich erreichbaren Dienstzeit erstrecken, nicht aber unter Berücksichtigung des Diensteintritts.
- **Pensionszusagen**, die auch nach der Höhe von **Umsatzantiemen** bemessen werden, sind in der Regel als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen (so Finanzgericht Düsseldorf vom 4.3.2008, Aktenzeichen 6 K 5337/05 K, G, F, EFG 2008, 1227).

Zu c) Übernahme von Aufwendungen/Minderungen des Vermögens

- **Hingabe eines ungesicherten Darlehens und Übernahme einer Bürgschaft:** Mit Urteil vom 7.3.2007 (Aktenzeichen I R 45/06, HFR 2007, 1217) hat der Bundesfinanzhof die Grundsätze seiner ständigen **Rechtsprechung bestätigt** und entschieden, dass die Hingabe eines ungesicherten Darlehens und die Übernahme einer Bürgschaft gegenüber einer in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindlichen „Schwester-“Gesellschaft, als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist.
- **Verunglückte Organschaft:** Mit Beschluss vom 17.10.2007 (Aktenzeichen I R 39/06, BFH/NV 2007, 614) hat der Bundesfinanzhof bestätigt, dass Gewinnabführungen, die im Rahmen einer „verunglückten Organschaft“ erfolgen, als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen sind. Im Streitfall fehlte es an dem Erfordernis der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft, die verlangt, dass die Mehrheit der Stimmrechte an der GmbH schon von Beginn des Wirtschaftsjahrs an dem Organträger zusteht.

Hinweis:

Der Beschluss unterstreicht erneut, wie entscheidend die **sorgfältige Beachtung der Voraussetzungen** für die Organschaft ist. In Streitfällen steht regelmäßig die Gültigkeit und Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags im Zentrum des Interesses.

- Mit Urteil vom 19.12.2007 (Aktenzeichen I R 83/06, BFH/NV 2008, 988) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass **Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Religionsgemeinschaft** als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sein können. Im Urteils Sachverhalt hatte eine GmbH den evangelischen Kirchengemeinden im Umkreis ihres Geschäftssitzes Spenden in erheblicher Höhe zukommen lassen. Aus dem **einseitigen und stetigen Spendenverhalten** der GmbH, die in einem 5-Jahreszeitraum ausschließlich an die evangelischen Gemeinden gespendet hatte, leitet der Bundesfinanzhof ab, dass die GmbH nicht in erster Linie ihrer gesellschaftlichen Verantwortung gerecht werden, sondern der Bekenntniszugehörigkeit ihres Gesellschafters Rechnung tragen wollte.

Hinweis:

Als Handlungsempfehlung für die Praxis kann nach diesem Urteil nur formuliert werden, dass fortgesetzte Zuwendungen (Spenden) auch in Verlustjahren ebenso kritisch zu sehen sind wie eine Konzentration auf eine Empfängerorganisation. In Zweifelsfällen sollte der Gesellschafter daher in eigener Person als Spender in Erscheinung treten.

- **Gestaltungsmisbrauch in Gestalt einer verdeckten Kaufpreiszahlung:** Mit Urteil vom 16.1.2008 (Aktenzeichen 12 K 8354/03, EFG 2008, 719) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass die Zahlung einer Abfindung für die **Aufgabe der Geschäftsführerfunktion** von einer GmbH an ihren ausscheidenden, zu 50 % beteiligten Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist. Im Streitfall lag zum einen keine klare und im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarung vor, zum anderen war in der Abfindung tatsächlich eine Kaufpreiszahlung zu sehen, die eigentlich der Erwerber der Anteile hätte leisten müssen.
- **Verdeckte Gewinnausschüttung auch bei nur irrtümlicher Annahme einer vertraglichen Leistungspflicht:** Die Frage, ob auch solche Zahlungen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, die in der irrtümlichen Annahme einer vertraglichen Leistungspflicht an ehemalige Gesellschafter (also rechtsgrundlos) geleistet werden, hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.4.2008 (Aktenzeichen I R 67/06, HFR 2008, 944) bejaht. In der Begründung wird dazu ausgeführt, dass es auch unbeachtlich ist, ob durch die Zahlung ein **Erstattungsanspruch** (aufgrund ungerechtfertigter Bereicherung) entstanden ist. Ein solcher Anspruch ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs erfolgsneutral zu behandeln und daher nicht geeignet, die Vermögensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung auszugleichen. Ebenso wenig setze die verdeckte Gewinnausschüttung subjektive Handlungserfordernisse (also eine bestimmte **Ausschüttungsabsicht**) voraus. Auch die Kenntnis der Anteilseigner von der Auszahlung (oder gar das Einverständnis mit dieser) ist nicht erforderlich. Es genügt für die Zurechnung der Auszahlung allein die Organstellung des Geschäftsführers.

Zu d) Verdeckte Gewinnausschüttungen auch bei irrtümlicher Annahme einer vertraglichen Leistungspflicht und Zahlung an ehemaligen Gesellschafter

Die Frage, ob auch solche Zahlungen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, die in der irrtümlichen Annahme einer vertraglichen Leistungspflicht an ehemalige Gesellschafter geleistet werden, hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.4.2008 (Aktenzeichen I R 67/06, DStR 2008, 1530) bejaht. Dies gelte zumindest für die Fälle, in denen die Begründung der (vermeintlichen) Leistungspflicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen wäre.

Im **Streitfall** hatte ein Geschäftsführer rund 2,9 Mio. DM irrtümlich an die ehemalige Alleingesellschafterin überwiesen und diesen Betrag dann – nach Erkennen des Irrtums – zurückgefordert.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs soll der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auch nicht entgegenstehen, dass durch die Zahlung ein entsprechender **Erstattungsanspruch** (auf Grund ungerechtfertigter Bereicherung) entstanden ist. Ein solcher Anspruch ist nach Auffassung des Gerichts nicht geeignet, die Vermögensminderung durch die verdeckte Gewinnausschüttung auszugleichen. Ebenso wenig setze eine verdeckte Gewinnausschüttung weder eine bestimmte **Ausschüttungsabsicht** noch eine Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die „verdeckte“ Zuwendung voraus. Auch die Kenntnis der Anteilseigner von der Auszahlung (oder gar das Einverständnis mit dieser) sei nicht erforderlich. Vielmehr solle für die Zurechnung der Auszahlung allein die Organstellung des Geschäftsführers ausreichend sein.

Hinweis:

Das Urteil verdeutlicht, dass in der Praxis jegliche Zahlung auch an ehemalige Gesellschafter kritisch zu prüfen ist. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs komme es weder auf eine bestimmte Ausschüttungsabsicht noch auf eine Einigung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter über die „verdeckte“ Zuwendung und noch nicht einmal auf eine endgültige Vermögensminderung bei der leistenden GmbH an. Denn entsprechend der Rechtsprechung zur (Wieder-)Einlage erhaltener verdeckter Gewinnausschüttungen durch die begünstigten Gesellschafter, die nicht zu einer Rückgängigmachung der verdeckten Gewinnausschüttung führen kann, verneint der Bundesfinanzhof hier den Ausgleich der Vermögensminderung durch die Entstehung eines zivilrechtlichen Erstattungsanspruchs.



Mit freundlichen Grüßen

Robert Kremer
Steuerberater

Michael Hamböker
Steuerberater

Josef Boddenberg
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater