

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: (089) 17 30 05 -50 - Telefax: (089) 17 30 05 -56
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 05/2007

Sonderbeilage zur Unternehmensteuerreform 2008 und zur Abgeltungsteuer • Verträge zwischen nahen Angehörigen • Lohnsteuerfragen

Sehr geehrte Damen und Herren,

ganz gravierende Änderungen ergeben sich durch die Unternehmensteuerreform 2008, welche nun beschlossen wurde. Betroffen sind Unternehmen jeder Größenordnung und Rechtsform. Als Stichworte sind zu nennen die Einschränkungen bei den steuerlichen Abschreibungen, die Begrenzung des Zinsabzugs (Zinsschranke) und die erweiterten Hinzurechnungen bei der Ermittlung der Gewerbesteuer. Andererseits ist die bisherige Ansparabschreibung deutlich ausgeweitet worden. GmbHs und andere Kapitalgesellschaften sind insbesondere durch die merkliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes betroffen. Bei den Personengesellschaften und den Einzelunternehmen wird ein Sondertarif für nicht entnommene Gewinne eingeführt. Der Sondertarif kommt aber nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zur Anwendung. Es handelt sich um eine komplexe Regelung, welche schwierige Entscheidungen erfordert.

Diese Änderungen, die überwiegend ab 2008 gelten, werden ausführlich in der Sonderbeilage zu diesem Rundschreiben dargestellt. Für den Einzelfall sollte sehr sorgfältig untersucht werden, von welchen Regelungen der Betrieb in welchem Umfang betroffen ist. Darauf aufbauend kann individuell der notwendige Handlungsbedarf ermittelt werden.

Für Kapitalanleger bedeutet die ab 2009 eingeführte Abgeltungsteuer von 25 % auf alle Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne eine ganz erhebliche Änderung. Auch dies stellen wir in der Sonderbeilage dar.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Friedrich Trautmann
WP/StB

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen
- 2 Eckpunkte der geplanten Erbschaftsteuerreform
- 3 Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen
- 4 Formale Erfordernisse bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen
- 5 Aktuelle Einzelfälle zu den außergewöhnlichen Belastungen
- 6 Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen steuerbegünstigt?
- 7 Anspruch auf Kindergeld für ein verheiratetes Kind
- 8 Beschränkung des Abzugs von Ausbildungskosten verfassungswidrig?

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Tages- und Vollzeitpflege
- 10 Anwendung der 1 %-Regelung auf Leasingfahrzeuge
- 11 Keine Hinzurechnung von Erbbauzinsen als dauernde Last bei der Gewerbesteuer
- 12 Parkplatzgestaltung regelmäßig kein geldwerter Vorteil
- 13 Keine Steuerpflicht von Zinsen aus einer zur Besicherung eines Avalkredits verwendeten Kapitallebensversicherung
- 14 Regressverzicht des Arbeitgebers nach Lohnsteuer-Haftung führt wiederum zu Lohnsteuer
- 15 Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte
- 16 Übernachtungskosten bei Dienstreisen ab 2008
- 17 Rentenversicherungspflicht für selbständige Lehrer verfassungsgemäß
- 18 Gewerbliche Infizierung einer freiberuflichen Tätigkeit

Für Personengesellschaften

- 19 Umsatzsteuerpflicht von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters
- 20 Kürzung des Verlustvortrags bei Ausscheiden eines Mitunternehmers

Für Arbeitnehmer

- 21 Bewirtungskosten als Werbungskosten
- 22 Finanzverwaltung zur Besteuerung von Arbeitgeberdarlehen
- 23 Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung bei nicht ehelicher Lebensgemeinschaft
- 24 Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte
- 25 Parkplatzgestaltung, Lohnsteuer-Haftung, Jahressteuergesetz 2008 und Übernachtungskosten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Vorschriften zum automatischen Kontenabruf im Grundsatz verfassungsgemäß
- 27 Grenzen der nachträglichen Berücksichtigung von anrechenbarer Kapitalertragsteuer

Für Hauseigentümer

- 28 Unternehmereigenschaft bei Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Dach des selbst genutzten Einfamilienhauses
- 29 Grunderwerbsteuer auf vom Grundstückserwerber gezahltes Entgelt für die künftige Erschließung eines unerschlossenen Grundstücks

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 30 Bundeskabinett beschließt Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008
- 31 Gutachterkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen
- 32 Körperschaftsteuerliche Organschaft setzt die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags voraus
- 33 Körperschaftsteuer-Minderung bei Weiterausschüttung im selben Wirtschaftsjahr
- 34 Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern
- 35 Keine automatische Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers bei fehlendem Gesellschafterstatus
- 36 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge

- 37 Haftung des Geschäftsführers: Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer trotz Insolvenzreife der GmbH

Sonstiges

- 38 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Überblick über die Gesetzesänderungen
 39 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für alle Unternehmen
 40 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Kapitalgesellschaften
 41 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften
 42 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte

Für alle Steuerpflichtigen

1 Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen

Am 6.7.2007 hat der Bundesrat dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 zugestimmt, so dass dieses verkündet werden kann. Ausführlich gehen wir auf die überaus wichtigen Änderungen in der Sonderbeilage zu diesem Rundschreiben ein.

Hinzuweisen ist darauf, dass der Bundesrat seine Zustimmung zu diesem Gesetz mit der Aufforderung an die Bundesregierung verbunden hat, die Auswirkungen der Reform im Jahre 2009 insbesondere unter den folgenden Aspekten zu prüfen und ggf. auch korrigierend einzugreifen:

- zielgenaue Ausrichtung und ggf. Einschränkung der Zinsschranke,
- Vermeidung einer möglichen Besteuerung der Unternehmenssubstanz durch die geänderten Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer,
- Abmilderung der Wirkungen der neuen Einschränkung des Verlustabzugs bei Gesellschafterwechseln für „junge innovative Unternehmen“.

Hinweis:

Letztgenannter Aspekt wird von der Bundesregierung bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Förderung von Wagniskapital angegangen.

2 Eckpunkte der geplanten Erbschaftsteuerreform

Die Regierungsfractionen haben in einem Entschließungsantrag vom 23.5.2007 die Eckpunkte der Erbschaftsteuerreform klargestellt:

- Auch weiterhin soll eine Erbschaft-/Schenkungsteuer erhoben werden. Innerhalb der vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Frist soll eine gesetzliche Neuregelung erfolgen.
- An der geplanten Abschmelzungsregelung, also der Steuerfreistellung von Unternehmensübertragungen im Falle einer mindestens zehnjährigen Fortführung, soll festgehalten werden.
- Vermögensübertragungen in einem gewissen Umfang insbesondere auf Ehegatten und Kinder, wie z.B. die Übertragung selbst genutzten Wohneigentums, sollen weitgehend steuerfrei bleiben.
- Hohe Vermögensübertragungen sollen entsprechend der Leistungsfähigkeit zum Steueraufkommen beitragen.
- Die Reform soll das gegenwärtige Steueraufkommen sicherstellen.

Hinweis:

Die genaue Umsetzung der geplanten Erbschaftsteuerreform und der weitere Zeitplan sind noch ungewiss. Nach wie vor besteht in vielen Fällen dringender Handlungsbedarf. Hierzu der Verweis auf den Beitrag

„Unsicherheiten bei der Erbschaftsteuer“ unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ im Mandanten-Rundschreiben 4/2007.

3 Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen

Nachdem die Unternehmensteuerreform 2008 gerade abgeschlossen wurde, steht bereits das nächste umfangreiche Steuergesetz an. Am 8.8.2007 hat das Bundeskabinett den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 beschlossen. Das Gesetzgebungsverfahren soll noch in diesem Herbst abgeschlossen werden.

Zunächst sieht der Entwurf eine Reihe politisch unumstrittener Änderungen im Bereich der Lohnsteuer vor, auf die in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ ausführlich eingegangen wird. Daneben sind drei geplante Änderungen hervorzuheben, welche ganz massive Auswirkungen zur Folge hätten. Es handelt sich um folgende Änderungen:

- Vermögensgegenstände werden oftmals gegen Versorgungsleistungen auf Dritte übertragen, was insbesondere verschiedene Formen der vorweggenommenen Erbfolge erleichtert. Diese Versorgungsleistungen können beim Zahlenden als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden. Korrespondierend stellen die Zahlungen beim Empfänger zu versteuernde Einnahmen dar. Der Entwurf sieht vor, diese Übertragungsform steuerlich auf die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Anteilen an Personengesellschaften zu beschränken. Dies würde insbesondere bedeuten, dass in Abkehr von der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs Anteile an Kapitalgesellschaften nicht mehr erfasst werden. Hierdurch würde die Vermögensübertragung über GmbH-Beteiligungen erheblich erschwert werden.
- Nach derzeitigem Recht können Darlehen, die eine GmbH einer Tochter-GmbH ausgereicht hat, mit steuerlicher Wirkung wertberichtigt werden, wenn die Tochtergesellschaft in eine Krise gerät und damit die Werthaltigkeit der Darlehensforderung ganz oder teilweise in Frage gestellt ist. Geplant ist nunmehr, dass sich solche Darlehensabschreibungen im Regelfall steuerlich nicht mehr auswirken sollen.

Hinweis:

Diese Änderung hätte ganz erhebliche Auswirkungen auf die Finanzierung von Tochterunternehmen. Anzumerken ist, dass sich bereits aktuell die Hinweise verdichten, dass die Finanzverwaltung diese Sichtweise in wichtigen Fallgruppen auch bereits bei dem derzeit geltenden Recht anwenden will. Die weitere Entwicklung sollte genau verfolgt werden.

- Der Entwurf sieht darüber hinaus vor, dass die Vorschriften über den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts verschärft werden sollen. Nach dem Entwurf soll eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche rechtliche Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden, wenn durch den Steuerpflichtigen keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden. „Ungewöhnlich“ soll eine Gestaltung dann sein, wenn diese nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wird.

Hinweis:

Gegenüber dem ursprünglichen Referentenentwurf ist die geplante Änderung nun deutlich entschärft worden. Nach wie vor ist die geplante Änderung äußerst umstritten und der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens ist abzuwarten.

4 Formale Erfordernisse bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen

In Anschluss an das Urteil vom 7.6.2006 (Aktenzeichen IX R 4/04) hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.2.2007 (Aktenzeichen IX R 45/06) entschieden, dass der zivilrechtlichen Formunwirksamkeit eines unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrags eine **verstärkte Indizwirkung** gegen dessen steuerrechtliche Anerkennung zukommt. Im Urteilsfall hatten Eheleute mit fünf von ihren sechs Kindern im Jahr 1998 inhaltsgleiche Darlehensverträge abgeschlossen, in denen sich die Kinder verpflichteten, ihrem Vater jeweils 50 000 DM zur Verfügung zu stellen. Die Kinder, welche beim Vertragsabschluss allesamt noch minderjährig waren, wurden dabei von ihrer Mutter vertreten; ein Ergänzungspfleger wurde zunächst nicht bestellt. Mit dem von seinen Kindern empfangenen Geld führte der Kläger das Darlehen einer

Hypothekenbank zurück, das er zur Finanzierung seines vermieteten Immobilienobjekts aufgenommen hatte. Die an seine Kinder im Streitjahr gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus der Vermietung dieses Objekts geltend. Die Finanzverwaltung ließ die Schuldzinsen nicht zum Abzug zu, weil die **ohne Einschaltung eines Ergänzungspflegers abgeschlossenen Darlehensverträge zivilrechtlich nicht wirksam** seien.

Nach der **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs** sind Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur anzuerkennen,

- wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind (1. Prüfungsschritt),
- die Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (2. Prüfungsschritt) und
- das Vertragsverhältnis auch tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wird (3. Prüfungsschritt).

Insbesondere müssen die Hauptpflichten der Beteiligten **im Voraus** (vor Vertragsdurchführung), **klar** und **eindeutig** sowie **ernsthaft** vereinbart werden. Nachträglichen Vertragsvereinbarungen versagt die Finanzverwaltung oftmals die Anerkennung.

Die **Finanzverwaltung** hat mit Schreiben vom 2.4.2007 (Aktenzeichen IV B 2 – S 2144/0) zu der Besprechungsentscheidung des Bundesfinanzhofs betont, dass die bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit des Vertrags zwischen nahen Angehörigen **zwingende Voraussetzung** für dessen steuerliche Anerkennung ist. Damit wendet sich die Finanzverwaltung ausdrücklich gegen die Auffassung des Bundesfinanzhofs, wonach der bürgerlich-rechtlichen Unwirksamkeit eines Vertrags zwischen nahen Angehörigen lediglich eine **Indizwirkung** für die steuerliche Nichtanerkennung beigemessen werden soll. Die Versagung der steuerlichen Anerkennung müsse vielmehr durch weitere Aspekte untermauert werden (z.B. fehlende Vertragsdurchführung oder eine Vertragsgestaltung, die einem Fremdvergleich nicht standhält).

Darüber hinaus kann nach Ansicht der Finanzverwaltung eine **nachträglich herbeigeführte bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit** des Vertragsverhältnisses dessen steuerliche Nichtanerkennung nicht mehr entfallen lassen. In der genannten Besprechungsentscheidung wurden die mit den Kindern geschlossenen Darlehensverträge nachträglich durch einen Ergänzungspfleger genehmigt. Hierdurch wurde die sog. schwebende Unwirksamkeit der Verträge beseitigt, wodurch die Darlehensverträge zivilrechtlich als von Anfang an wirksam galten. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei diese Rückwirkung im Steuerrecht unbeachtlich; die steuerrechtlichen Folgerungen seien vielmehr erst ab dem Zeitpunkt zu ziehen, zu dem die schwebende Unwirksamkeit entfallen ist.

Die Finanzverwaltung stellt darüber hinaus klar, dass zivilrechtlich unwirksame, aber tatsächlich durchgeführte Verträge unter nahen Angehörigen nur ausnahmsweise steuerlich anzuerkennen seien.

Hinweis:

Die strengen Anforderungen, die die Finanzverwaltung an Verträge zwischen nahen Angehörigen stellt, sollten in der Praxis dringend beachtet werden. Ein praktisch wichtiger Fall ist insbesondere die Notwendigkeit des Einschaltens eines Ergänzungspflegers bei bestimmten Vertragsabschlüssen mit Minderjährigen. Auf die teilweise aus Sicht der Steuerpflichtigen etwas günstigere Rechtsprechung sollte nur im Notfall zurückgegriffen werden.

5 Aktuelle Einzelfälle zu den außergewöhnlichen Belastungen

In mehreren Entscheidungen haben sich die Gerichte mit Fragen der Abzugsmöglichkeit von außergewöhnlichen Belastungen auseinandergesetzt. Nachfolgend werden die aktuellen Entwicklungen der Rechtsprechung dargestellt.

- **Rechtsanwaltskosten als außergewöhnliche Belastung:** Bei Rechtsanwaltskosten spricht eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit solcher Kosten. Nur absolut ausnahmsweise sind sie als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wenn es um die eigene Existenzgrundlage oder um einen Kernbereich des menschlichen Lebens geht. An dieser ständigen Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 31.8.2006 (Aktenzeichen III B 14/06) festgehalten. Von der Rechtsprechung wurden als außergewöhnliche Belastungen anerkannt die Prozesskosten bei einer Klage auf Unterlassung ehrenrühriger Angriffe, bei

einem Vaterschaftsprozess und bei einem Familienrechtsstreit über das Umgangsrecht eines Vaters mit seinen nichtehelichen Kindern.

- **Eltern tragen Internatskosten für ein Kind:** Aufwendungen für die Unterbringung eines Kindes im Internat können nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn es sich um unmittelbare Krankheitskosten handelt und vor Einleitung der Maßnahme hierüber ein amtsärztliches Attest erstellt worden ist. Auf diesen Nachweis kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Beschluss vom 23.10.2006, Aktenzeichen III B 142/05) nicht verzichtet werden, selbst wenn das Finanzamt die Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule als zwangsläufig anerkannt hat.

Hinweis:

Stellen die Aufwendungen für die Unterbringung im Internat Kinderbetreuungskosten dar, können diese wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben abziehbar sein. Ein solcher Abzug ist vorrangig vor der Abziehbarkeit als außergewöhnliche Belastungen zu prüfen.

- **Behindertenpauschbetrag:** Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts hat mit Kammerbeschluss vom 17.1.2007 (Aktenzeichen 2 BvR 1059/03) die Verfassungsbeschwerde gegen den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 20.3.2003 (Aktenzeichen III B 84/01) zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Höhe des Behinderten-Pauschbetrags nicht zur Entscheidung angenommen. Damit bleibt die Höhe des Behindertenpauschbetrags unverändert, sofern sich der Gesetzgeber nicht in Zukunft zu einer Anpassung entschließt.

Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 13.4.2007 (Aktenzeichen IV A 7 – S 0338/07/0003) kommt wegen der behaupteten Verfassungswidrigkeit der Höhe des Behinderten-Pauschbetrags ein Ruhenlassen außergerichtlicher Rechtsbehelfsverfahren nicht mehr in Betracht. Dies hat zur Folge, dass entsprechende Einsprüche nunmehr von der Finanzverwaltung zurückgewiesen werden.

- **Behindertengerechter Umbau eines Badezimmers:** Oftmals kommt es mit der Finanzverwaltung zum Streit darüber, ob die Aufwendungen für den Umbau eines behindertengerechten Bades als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können. Mit Beschluss vom 25.1.2007 (Aktenzeichen III B 103/06) hat der Bundesfinanzhof Folgendes entschieden: Da ein behindertengerechtes Badezimmer nicht nur vom Behinderten selbst, sondern auch von Familienangehörigen oder Dritten genutzt werden kann, sind die Aufwendungen für den Umbau wegen des dafür erlangten Gegenwerts nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Nur soweit bei dem behindertengerechten Umbau neue oder neuwertige Gegenstände ersetzt werden müssen, können die Kosten hierfür als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sein.

Hinweis:

Scheidet ein Abzug der Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen aus, sollte geprüft werden, ob die Aufwendungen zu einer Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen führt. Für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt erbracht werden, ermäßigt sich die Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, maximal aber um 600 € im Veranlagungsjahr. Hierfür muss u.a. ein bestimmter Zahlungsnachweis erbracht werden. Begünstigt sind allerdings nur Arbeitskosten, nicht jedoch Materialkosten.

- **Kosten für behindertengerechten Fahrstuhl:** Kosten für den nachträglichen Anbau eines behindertengerechten Fahrstuhls an ein Einfamilienhaus sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, weil der Steuerpflichtige hierfür einen Gegenwert erhält. Dies entschied der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25.1.2007 (Aktenzeichen III R 7/06). Im Urteilsfall bauten die Kläger infolge einer eingetretenen Behinderung durch einen Schlaganfall einen behindertengerechten Außenaufzug an ihr Einfamilienhaus an. Durch diesen Anbau wurde die baurechtlich gebotene Grundstücksgrenze nicht mehr eingehalten. Die Eigentümer des Nachbargrundstücks erteilten ihre Zustimmung zum Bau der Fahrstuhlanlage. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen ist, wenn die Fahrstuhlanlage für die Kläger nicht mehr erforderlich ist. Der Bundesfinanzhof ließ den Kostenabzug für die Fahrstuhlanlage nicht zum Abzug zu. Von einer außergewöhnlichen „Belastung“ sei nicht auszugehen, wenn der Steuerpflichtige Gegenstände anschafft, die für ihn einen Gegenwert zu den aufgewandten Kosten darstellen. Bei diesem Einbau erhalte man

einen Gegenwert, so dass eine bloße Umschichtung von Vermögenswerten vorliege, die keine „Belastung“ des Steuerpflichtigen darstelle. Ein Kostenabzug scheidet daher aus.

6 Spenden an ausländische gemeinnützige Einrichtungen steuerbegünstigt?

Nach derzeitigem Steuerrecht können Spenden an gemeinnützige Einrichtungen – unter weiteren Voraussetzungen, wie insbesondere der Vorlage einer steuerlichen Spendenbescheinigung – nur dann steuermindernd berücksichtigt werden, wenn die Spende an eine inländische Einrichtung erbracht wird. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Beschluss vom 9.5.2007 (Aktenzeichen XI R 56/05) dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt, ob auch Spenden an Einrichtungen aus anderen EU-Staaten steuerlich zu berücksichtigen sind.

Hinweis:

Wie diese Frage entschieden wird, ist derzeit noch völlig offen. Dennoch kann in einschlägigen Fällen überlegt werden, geleistete Spenden an im EU-Ausland ansässige Einrichtungen steuerlich geltend zu machen und gegen einen ablehnenden Steuerbescheid Einspruch einzulegen.

7 Anspruch auf Kindergeld für ein verheiratetes Kind

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19.4.2007 (Aktenzeichen III R 65/06) können Eltern auch für verheiratete Kinder Anspruch auf Kindergeld haben. Voraussetzung ist jedoch, dass ein sog. Mangelfall vorliegt. Ein solcher wird angenommen, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich der Unterhaltsleistungen des Ehepartners niedriger sind als das steuerrechtliche Existenzminimum (derzeit 7 680 € im Kalenderjahr).

8 Beschränkung des Abzugs von Ausbildungskosten verfassungswidrig?

Ausbildungskosten, insbesondere solche für ein Erststudium, sind seit 2004 gesetzlich nur noch begrenzt in Höhe von maximal 4 000 € abzugsfähig. Gegen diese Abzugsbeschränkung werden verfassungsrechtliche Zweifel geäußert. Sowohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 20.12.2006, Aktenzeichen 1 K 2670/05) als auch das Finanzgericht Baden-Württemberg (Urteil vom 7.11.2006, Aktenzeichen 1 K 115/06) haben diese verfassungsrechtlichen Zweifel jedoch nicht geteilt. Allerdings wurde gegen beide Urteile Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt. Dies eröffnet Betroffenen nun die Möglichkeit, rechtswahrend gegen Steuerbescheide Einspruch einzulegen und ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu beantragen.

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Behandlung der Geldleistungen für Kinder in Tages- und Vollzeitpflege

Die Finanzverwaltung hat die einkommensteuerliche Behandlung von Geldleistungen für Kinder in Tages- und Vollzeitpflege neu geregelt (Schreiben vom 24.5.2007, Aktenzeichen IV C 3 S 2342/07/001):

Betreut eine **Tagespflegeperson** Kinder verschiedener Eltern im eigenen Haushalt oder in anderen Räumen eigenverantwortlich, ist von einer selbständigen Tätigkeit auszugehen, da die Tätigkeit auf die Erzielung von Einkünften ausgerichtet ist. **Betriebsausgaben** können aus Vereinfachungsgründen **pauschal mit 300 € je Kind** und Monat berücksichtigt werden. Dies gilt jedoch nur, sofern die Betreuung nicht in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten oder im Haushalt der Kindeseltern erfolgt. Statt der Pauschale können auch die tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Wird ein Kind im Haushalt der Eltern des Kindes und nach deren Weisungen betreut, liegt in der Regel eine nichtselbständige Tätigkeit vor. Ein pauschaler Abzug von Aufwendungen ist in diesen Fällen nicht vorgesehen.

Erhalten **Pflegeeltern** im Rahmen der Vollzeitpflege (Dauerpflege, Kurzzeitpflege, Wochenpflege, Sonderpflege) Pflegegeld sowie anlassbezogene Beihilfen und Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, sind diese Zahlungen grundsätzlich steuerfrei. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Summe der Erziehungsbeiträge (Anteil des Pflegegeldes, der für die Kosten der Erziehung geleistet wird) pro Pflegehaushalt im Jahr 24 000 € übersteigt. Wird dieser Betrag überschritten, wird – widerlegbar – eine Erwerbstätigkeit angenommen. Das gesamte Pflegegeld (nicht nur der 24 000 € überschreitende Betrag) unterliegt in diesem Fall der Steuerpflicht bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit.

Erhalten Pflegeeltern Vergütungen für die Bereitschaftspflege, die unabhängig von der tatsächlichen Aufnahme von Kindern geleistet werden, liegen insoweit steuerpflichtige Einnahmen vor. Begründet wird dies damit, dass diese sog. Platzhaltekosten und Bereitschaftsgelder nicht unmittelbar die Erziehung fördern.

Liegen steuerpflichtige Einnahmen vor, ist bei der Ermittlung der Einkünfte eine **Betriebsausgabenpauschale** in Höhe der im Pflegegeld enthaltenen Erstattung der materiellen Aufwendungen je Kind und Monat abzuziehen. Zusätzlich kann ein Betrag in Höhe der nach § 39 Abs. 3 Sozialgesetzbuch VIII gezahlten einmaligen Beihilfen und Zuschüsse als Betriebsausgabenpauschale abgezogen werden.

10 Anwendung der 1 %-Regelung auf Leasingfahrzeuge

Fraglich war, ob und unter welchen Voraussetzungen für ein sowohl betrieblich als auch privat genutztes Leasingfahrzeug der private Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung ermittelt werden kann. Im Streitfall wurde das Fahrzeug von einem selbständigen Arzt unstreitig zu 30 % betrieblich genutzt. Der Steuerpflichtige setzte die Leasingraten und die laufenden Kfz-Kosten als Aufwand an und rechnete für die private Nutzung einen Vorteil nach der 1 %-Methode gegen. Die Finanzverwaltung war hingegen der Auffassung, dass das Fahrzeug wegen der lediglich 30 %igen Nutzung nicht als Betriebsfahrzeug behandelt werden kann, sondern vielmehr lediglich 30 % der Kosten als Betriebsausgaben angesetzt werden können.

Das Finanzgericht Köln entschied nun mit Beschluss vom 29.1.2007 (Aktenzeichen 14 V 4485/06), dass im vorliegenden Fall die 1 %-Regelung zur Anwendung kommen kann. Auf die Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum steuerlichen Betriebsvermögen komme es nicht an.

Hinweis:

Seit dem 1.1.2006 ist die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus einer privaten Firmenwagennutzung mittels der 1 %-Regelung beschränkt auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens, d.h. es muss eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % gegeben sein. Allerdings sind Dienstwagen von Arbeitnehmern von dieser Einschränkung nicht betroffen. Die Besprechungsentscheidung ist für zurückliegende Jahre von Bedeutung, in denen die Finanzverwaltung unter Hinweis auf die zu geringe betriebliche Nutzung die Anwendung der 1 %-Regelung versagt.

11 Keine Hinzurechnung von Erbbauzinsen als dauernde Last bei der Gewerbesteuer

Renten und dauernde Lasten, die wirtschaftlich mit der Gründung und dem Erwerb des Betriebs oder eines Anteils am Betrieb zusammenhängen, werden bei der Berechnung der Gewerbesteuer dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzugerechnet, soweit diese bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Dies gilt nicht, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind.

Nach bisheriger Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof die Verpflichtung zur Zahlung von Erbbauzinsen als dauernde Last beurteilt, so dass diese bei der Gewerbesteuer im Ergebnis nicht abzugsfähig waren. Hiervon weicht der Bundesfinanzhof nun ausdrücklich ab. Nach dem Urteil vom 7.3.2007 (Aktenzeichen I R 60/06) sind Erbbauzinsen nicht dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, da Erbbauzinsen als ein Entgelt für die Nutzung des Grundstücks einzustufen sind. Demnach können gezahlte Erbbauzinsen bei der Gewerbesteuer steuermindernd berücksichtigt werden.

12 **Parkplatzgestaltung regelmäßig kein geldwerter Vorteil**

Die Oberfinanzdirektion Münster hat sich mit einer Kurzinformation vom 25.6.2007 (Nr. 017/2007) zum geldwerten Vorteil durch Parkraumgestaltung an Arbeitnehmer geäußert. Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Parkraum/Stellplätzen ist danach nicht lohnsteuerpflichtig. Zwar hatte das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 15.3.2006 (Aktenzeichen 11 K 5680/04) entschieden, dass die Parkraumgestaltung seitens des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln sei. Das Urteil des Finanzgerichts Köln wird aber über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewandt. Die Oberfinanzdirektion Münster betont, dass auch durch die Einführung des Werktorprinzips ab dem Kalenderjahr 2007 kein Grund für eine geänderte Verwaltungssicht bestehe.

Hinweis:

Die Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Münster ist auch mit der Oberfinanzdirektion Rheinland abgestimmt, so dass zumindest in Nordrhein-Westfalen nach den genannten Grundsätzen verfahren wird. Es ist davon auszugehen, dass diese Auffassung auch bundeseinheitlich angewandt wird; der Entwurf der Lohnsteuerrichtlinien 2008 enthält allerdings keinen Hinweis hierauf.

13 **Keine Steuerpflicht von Zinsen aus einer zur Besicherung eines Avalkredits verwendeten Kapitallebensversicherung**

Im Urteilsfall (Bundesfinanzhof vom 27.3.2007, Aktenzeichen VIII R 27/05) hatte ein selbständiger Malermeister zur Absicherung von Avalkrediten gegen eventuelle Mängelgewährleistungsansprüche und Sicherungseinbehalte Ansprüche aus einer Kapitallebensversicherung an die Bank abgetreten. Die Finanzverwaltung und dieser folgend auch das Finanzgericht München (Urteil vom 22.3.2005, Aktenzeichen 13 K 1565/03) waren der Auffassung, dass die Abtretung der Ansprüche aus der Kapitallebensversicherung die Steuerpflicht der Lebensversicherung auslöst.

Der Bundesfinanzhof hat diese Ansicht jedoch abgelehnt. Wesentliches Argument ist, dass die steuerlichen Vergünstigungen einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung (Sonderausgabenabzug und Steuerfreiheit der Zinsen) nur dann verloren gehen, wenn die Ansprüche aus der Versicherung der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens dienen. Da ein Avalkredit aber nicht als Darlehen in diesem Sinne einzustufen sei, entfallen auch nicht die steuerlichen Privilegierungen der Lebensversicherung.

Hinweis:

Dieses Urteil zeigt, wie rasch das Privileg von bis zum 31.12.2004 abgeschlossenen Lebensversicherungen in Gefahr gerät. Für den vorliegenden Fall hat der Bundesfinanzhof eine für die Praxis wichtige Abgrenzung getroffen. Zu beachten ist allerdings, dass im Urteilsfall keine Inanspruchnahme aus den Garantiebürgschaften bzw. dem Avalkredit erfolgte. Ob eine solche Inanspruchnahme die steuerliche Privilegierung der Lebensversicherung beseitigen würde, lässt der Bundesfinanzhof offen. Hiervon dürfte aber auszugehen sein.

14 **Regressverzicht des Arbeitgebers nach Lohnsteuer-Haftung führt wiederum zu Lohnsteuer**

Bei Lohnsteueraußenprüfungen werden Lohnsteuernachforderungen von der Finanzverwaltung regelmäßig durch Lohnsteuer-Haftungsbescheid gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht. Erfüllt der Arbeitgeber einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid, so kann er die auf den Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer von diesem zurückfordern. Aus verschiedenen Gründen unterbleibt jedoch in der Praxis eine Rückforderung von Lohnsteuernachforderungen beim Arbeitnehmer. Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 21.2.2006 (Aktenzeichen 9 K 1197/03) entschieden, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch den Verzicht auf Durchsetzung seines Regressanspruchs Arbeitslohn zuwendet, welcher wiederum der Lohnsteuer unterliegt, so dass eine weitere Belastung eintritt.

15 **Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte**

Der in der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter dem Beitrag „Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen“ angesprochene Entwurf eines

Jahressteuergesetzes 2008 enthält auch weit reichende Neuerungen bei der Lohnsteuer, die im Folgenden dargestellt werden:

- Einführung eines optionalen Anteilsverfahrens für die Lohnsteuer bei Ehegatten. Beim Anteilsverfahren wird die von den Arbeitnehmer-Ehegatten insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer den beiden Ehegatten im Verhältnis der Bruttolöhne anteilig zugeordnet. Statt der Lohnsteuerklassen wird dann dem jeweiligen Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte der Prozentsatz des Arbeitslohns mitgeteilt, der diesem Bruttolohnverhältnis entspricht. Dieses Verfahren, das von den Arbeitnehmer-Ehegatten gewählt werden kann, soll ab 2009 zur Anwendung kommen. Dieses Anteilsverfahren ersetzt die heutige Steuerklasseneinteilung bei Ehegatten, welche insbesondere in der Kombination III/IV dazu führt, dass der Ehegatte mit der Steuerklasse V eine verhältnismäßig hohe Lohnsteuerbelastung trägt. Nach dem neuen Verfahren würde dagegen die Lohnsteuer bei jedem Ehegatten nach dem tatsächlichen Lohn in Verbindung mit dem Aufteilungsschlüssel ermittelt. Verdient ein Ehegatte beispielsweise 25 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens, so soll er zukünftig auch nur 25 % der gemeinsamen Lohnsteuer abführen.
- Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2011: Das herkömmliche Lohnsteuerabzugsverfahren führt zu Medienbrüchen, weil die bei den Gemeinden und den Finanzämtern elektronisch verfügbaren Daten in die jährliche Lohnsteuerkarte eingehen müssen. Dieser Aufwand und die damit verbundenen Übertragungsfehler sollen künftig vermieden werden. Im Kern sollen die Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale künftig maschinell verwertbar zur Verfügung gestellt bekommen. Die Papier-Lohnsteuerkarte soll durch das elektronische Verfahren ersetzt werden.
- Elektronische Übermittlung der Lohnersatzleistungen. Nach geltendem Recht hat die Bundesagentur für Arbeit die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld durch Datenfernübertragung an eine amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln. Für die übrigen dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Sozialleistungen soll künftig ebenfalls eine elektronische Übermittlung erfolgen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen bereits auf der Lohnsteuerbescheinigung (steuerfreie Aufstockungsbeträge im Rahmen der Altersteilzeitdienstverhältnisse) vermerkt sind. Mit der Regelung soll eine Sicherstellung des Steueranspruchs bewirkt werden.

Hinweis:

Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist noch vor dem Jahreswechsel zu rechnen. Da die beabsichtigten lohnsteuerlichen Änderungen keine politische Brisanz enthalten, ist davon auszugehen, dass diese im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens allenfalls in den Details eine Veränderung erfahren werden.

16 Übernachtungskosten bei Dienstreisen ab 2008

Derzeit liegt ein Entwurf der Lohnsteuerrichtlinien 2008 vor, welcher zwar noch der Zustimmung des Gesetzgebers bedarf, erfahrungsgemäß aber ohne Änderungen beschlossen wird. Auf die Änderungen im Detail werden wir zu einem späteren Zeitpunkt ausführlich eingehen. Hervorzuheben ist aber bereits zum jetzigen Zeitpunkt eine wesentliche Änderung hinsichtlich des Ansatzes von Übernachtungskosten bei Dienstreisen. Vorgesehen ist folgende Regelung:

- Als Übernachtungskosten können die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden, welche im Zweifel durch Belege (Hotelrechnung o.Ä.) nachgewiesen werden müssen. Die steuerfreie Erstattung von Pauschalbeträgen (derzeit 20 € bei Inlandsreisen – sofern der Arbeitnehmer die Unterkunft nicht vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat – und unterschiedliche Sätze bei Auslandsreisen je nach Zielland) ist dagegen nicht mehr zulässig.
- Des Weiteren soll bestimmt werden, dass dann, wenn der Zahlungsbeleg nur einen Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung ausweist und sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen lässt (z.B. Tagungspauschale), der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten um folgende Werte zu kürzen ist: 20 % für ein Frühstück und jeweils 40 % für Mittag- und Abendessen des jeweiligen Pauschalbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen.

Hinweis:

In Unternehmen basieren Reisekostenrichtlinien oftmals auf den nach den Lohnsteuerrichtlinien steuerfrei ansetzbaren Beträgen. In diesem Fall wäre die Reisekostenrichtlinie an die geänderten Lohnsteuerrichtlinien ab dem 1.1.2008 anzupassen.

17 Rentenversicherungspflicht für selbständige Lehrer verfassungsgemäß

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 26.6.2007 (Aktenzeichen 1 BvR 2204/00 und 1 BvR 1355/03) festgestellt, dass die Rentenversicherungspflicht für selbständige Lehrer verfassungsgemäß ist. Diese Personengruppe muss also Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zahlen. Betroffen sind insbesondere nebenberufliche Lehrpersonen.

Für Personengesellschaften

19 Umsatzsteuerpflicht von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters

Das Bundesfinanzministerium hat zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen Geschäftsführungsleistungen gegen Sonderentgelt der Umsatzsteuer unterliegen, was nicht nur eine entsprechende Steuerzahlung, sondern auch Erklärungspflichten nach sich zieht. Die Abgrenzung wird anhand von insgesamt 15 Beispielen verdeutlicht. Hervorzuheben sind folgende Fälle:

Abzugrenzen ist zwischen Leistungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis begründet sind und solchen Leistungen, die sich als Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne darstellen. Für die umsatzsteuerrechtliche Einstufung von Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft ist entscheidend, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinne gerichtet sind.

Beispiel:

Den Gesellschaftern einer OHG obliegen die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG. Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten. Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht. Demzufolge fällt keine Umsatzsteuer an.

Beispiel:

Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegen nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C. Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt. C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ebenfalls ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt. Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge. Demzufolge fällt keine Umsatzsteuer an.

Bei Leistungen auf Grund eines gegenseitigen Vertrags sind die Voraussetzungen für einen steuerbaren Leistungsaustausch regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist.

Beispiel:

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 € als Festbetrag.

Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus. Demzufolge unterliegt die Vorwegvergütung beim Gesellschafter der Umsatzsteuer. Die Gesellschaft hat korrespondierend einen entsprechenden Vorsteuerabzug.

Hinsichtlich von **Entnahmen** führt das Bundesfinanzministerium aus, dass Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Gewinn der Gesellschaft berechtigt ist, grundsätzlich kein Leistungsaustauschverhältnis begründen. Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, führt dagegen wie die Vereinbarung einer Vorwegvergütung zu einem umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch.

Wird für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung gezahlt (sog. **Mischentgelt**), sind beide Elemente umsatzsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen.

Beispiel:

Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 € vorab zugewiesen. Der Festbetrag von 60 000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter auf Grund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig. Demzufolge unterliegt der Festbetrag der Umsatzsteuer. Der darüber hinausgehende Betrag ist dagegen durch das Gesellschaftsverhältnis abgegolten.

Haftungsvergütungen an einen persönlich haftenden Gesellschafter werden grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft aber zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, ist nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums die Haftungsvergütung als zusätzliches Entgelt für die Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft einzustufen.

Beispiel:

Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung. Die Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung. Damit unterliegen sowohl die Geschäftsführungs- als auch die Haftungsvergütung der Umsatzsteuer.

20 Kürzung des Verlustvortrags bei Ausscheiden eines Mitunternehmers

Der Verlustabzug bei der Gewerbesteuer von Personengesellschaften erfordert nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs **Unternehmensidentität** und **Unternehmeridentität**. Unternehmeridentität bedeutet, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustabzug in Anspruch nimmt, den Gewerbeverlust in eigener Person erlitten haben muss. Der Steuerpflichtige muss sowohl zur Zeit der Verlustentstehung als auch im Jahr der Entstehung des positiven Gewerbeertrags Unternehmensinhaber gewesen sein. Daraus, dass die Mitunternehmer auch Unternehmer in gewerbesteuerrechtlicher Sicht sind, folgt, dass beim Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft der Verlustabzug nicht mehr möglich ist, soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt. Diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten. Sie bemisst den wegfallenden Anteil des Verlustvortrags allerdings im Gegensatz zur Rechtsprechung ausschließlich nach der Quote, mit der der ausscheidende Gesellschafter am Gesellschaftsgewinn beteiligt ist – also ohne Einbeziehung der auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.

Mit dem **Jahressteuergesetz 2007**, welches am 9.11.2006 vom Bundestag beschlossen und am 18.12.2006 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde, wurde die Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich fixiert. Gemäß der Übergangsvorschrift im Gesetz soll die Gesetzesänderung auch für Jahre vor 2007 anzuwenden sein.

Der Bundesfinanzhof stellt nun mit Urteil vom 19.4.2007 (Aktenzeichen IV R 4/06) klar, dass, wenn ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft ausscheidet, der für den letzten Stichtag vor dem Ausscheiden des Mitunternehmers festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust

der Gesellschaft um den anteilig auf ihn entfallenden Verlustanteil zu kürzen ist. Weiter hebt der Bundesfinanzhof hervor, dass dieser Anteil für **Jahre vor 2007** nicht nur anhand des Gewinnverteilungsschlüssels, sondern unter Einbeziehung der in den Jahren des Bestehens der Personengesellschaft angefallenen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben zu berechnen ist.

Darüber hinaus wird vom Bundesfinanzhof eine **Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts** darüber **eingeholt**, ob die ergangene Anwendungsregelung mit dem im Grundgesetz verankerten steuerlichen Rückwirkungsverbot zu vereinbaren ist.

Hinweis:

Die Auswirkungen der verschiedenen Sichtweisen können nur für den Einzelfall ermittelt werden. Die materiellen Konsequenzen können aber bedeutend sein. Insoweit sollten einschlägige Fälle unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats beurteilt werden.

Für Arbeitnehmer

21 Bewirtungskosten als Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof hatte sich mit Urteil vom 24.5.2007 (Aktenzeichen VI R 78/04) erneut mit der Frage auseinanderzusetzen, ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung und Werbegeschenke beruflich veranlasst sein können. Bei der Gesamtwürdigung kann eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung ein gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Liegt indessen eine derartige Entlohnung nicht vor, so verlieren die Aufwendungen nicht ohne Weiteres ihren beruflichen Charakter; der Erwerbsbezug kann sich auch aus anderen Umständen ergeben. Im Urteilsfall machte ein im Außendienst beschäftigter Arbeitnehmer Bewirtungskosten und Aufwendungen für Werbegeschenke als Werbungskosten geltend. Der Bundesfinanzhof tendierte dazu, diese Aufwendungen zum Werbungskostenabzug zuzulassen, weil die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienten. Hierzu können auch Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Werbegeschenke und für die Bewirtung von Personen zählen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Dieses wird zu prüfen haben, ob die Kosten die Voraussetzungen für den Abzug als Erwerbsaufwand erfüllen. Sollte ein Abzug dem Grunde nach zulässig sein, müssen aber weitere Abzugseinschränkungen berücksichtigt werden. Geschenkaufwendungen sind nur bis zu 35 € pro Person und geschäftlich veranlasste Bewirtungskosten nur in Höhe von 70 % der angemessenen Kosten abziehbar.

22 Finanzverwaltung zur Besteuerung von Arbeitgeberdarlehen

Neues gilt für die lohnsteuerliche Erfassung von Zinsvorteilen aus Arbeitgeberdarlehen: Solche Darlehen können einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil bei den betreffenden Arbeitnehmern auslösen, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinst ist. Die bisherige Verwaltungsanweisung in den Lohnsteuerrichtlinien, wonach Zinsvorteile nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums 2 600 € nicht übersteigt, soll ab 2008 entfallen.

Hinweis:

Ein unverzinsliches Arbeitgeberdarlehen löst selbst dann einen geldwerten Vorteil aus, wenn das Darlehen vor 2008 an den Arbeitnehmer gewährt wurde. Die 44 €-Freigrenze oder eine Pauschalierung der Steuer zu Lasten des Arbeitgebers kann aber in Betracht kommen.

Beträgt die Summe der Arbeitgeberdarlehen am Ende des jeweiligen Lohnabrechnungszeitraums mehr als 2 600 €, muss bislang in Bezug auf jedes einzelne Darlehen geprüft werden, ob eine lohnsteuerpflichtige Zinersparnis vorliegt. Eine solche Zinersparnis liegt nach der bisherigen Richtlinienfassung vor, wenn der Effektivzins des einzelnen Darlehens 5 % unterschreitet. Wird mit dem Arbeitnehmer mindestens dieser Zinssatz

vereinbart, soll kein geldwerter Vorteil ausgelöst werden, selbst wenn der Arbeitnehmer für ein vergleichbares Darlehen einen höheren Zinssatz hätte zahlen müssen. Diese Regelung soll mit Wirkung ab 2008 entfallen. Hintergrund hierfür ist auch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4.5.2006 (Aktenzeichen VI R 28/05), wonach selbst bei Unterschreiten der 5 %-Grenze kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der Arbeitnehmer das Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz erhält.

Hinweis:

Damit muss der Arbeitgeber in jedem Einzelfall prüfen, wie hoch der Marktzinssatz für ein vergleichbares Darlehen liegt. Aus Vereinfachungsgründen beanstandet es die Verwaltung nicht, die Feststellung des marktüblichen Zinssatzes mit dem bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssatz zu ermitteln. Von dem sich danach ergebenden Effektivzinssatz kann ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden. Diese Vereinfachungsregelung kann in allen offenen Fällen angewandt werden.

23 Berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung bei nicht ehelicher Lebensgemeinschaft

Mit Urteil vom 15.3.2007 (Aktenzeichen VI R 31/05) hat der Bundesfinanzhof ausführlich zur **Anerkennung der** aus einer doppelten Haushaltsführung resultierenden **Mehraufwendungen** bei einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft Stellung genommen.

Derartige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind nach herrschender Auffassung **als Werbungskosten** abzugsfähig. Dabei wird vom Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung dann ausgegangen, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt.

Im **Urteilssachverhalt** war ein Paar in verschiedenen Orten (H und W) jeweils nichtselbständig tätig. In 1996 wurde ein gemeinsames Kind geboren, mit dem die Mutter dann in 1997 eine Wohnung in einem dritten Ort (B) bezog. Der Vater fuhr an den Wochenenden regelmäßig nach B und verlegte letztendlich auch im Oktober 1998 seinen Hauptwohnsitz in die Wohnung seiner Lebensgefährtin in B und behielt seine Wohnung in H als Zweitwohnung bei. Für Oktober bis Dezember 1998 machte er dann Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend, die das Finanzamt nicht anerkannte; das Finanzgericht Niedersachsen gab der Klage des Steuerpflichtigen auf Anerkennung der Kosten statt.

Zu diesem Problemkreis hat der Bundesfinanzhof nun entschieden, dass seine bisherige Rechtsprechung, nach der eine doppelte Haushaltsführung auch dann anerkannt werden kann, wenn Personen, die an verschiedenen Orten wohnen und dort arbeiten, nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung machen, **nicht** in jedem Fall **auf nicht eheliche Lebensgemeinschaften** zu übertragen ist.

Zur Begründung führt der Bundesfinanzhof aus, dass es zur Anerkennung des Werbungskostenabzugs **erforderlich** sei, dass die doppelte Haushaltsführung **beruflich begründet** sei, was nach der gesetzlichen Regelung und seiner ständigen Rechtsprechung nur der Fall sei, wenn eine zweite Wohnung aus beruflichem Anlass begründet werde, wenn also zuvor ein eigener (Haupt-)Hausstand des Steuerpflichtigen bestanden hat. Daher liege auch im Grundsatz keine berufliche (sondern eine private) Veranlassung vor, wenn ein Arbeitnehmer heiratet und neben seiner Wohnung am Beschäftigungsort mit seinem Ehegatten einen Hausstand an einem anderen Ort gründet.

In Hinblick auf den **besonderen Schutz von Ehe und Familie** hat aber abweichend von diesen grundsätzlichen Überlegungen der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass bei Heirat zweier Berufstätiger diese sich nicht mit einem einzigen Wohnsitz am Ort der Berufsausübung eines von ihnen begnügen können, ohne die Berufstätigkeit des anderen zu beeinträchtigen. Diese Auslegung gilt allerdings dann nicht (mehr), wenn nur ein Ehepartner berufstätig ist.

Eine Übertragung dieser Überlegungen auf die Zeit vor der Eheschließung – und damit auf nicht eheliche Lebensgemeinschaften – hat der Bundesfinanzhof grundsätzlich abgelehnt. Etwas anderes gilt wegen des Schutzes der Familie allerdings dann, wenn ein Kind geboren und in die Wohnung mit aufgenommen wird, da Familie im verfassungskonformen Sinn auch die

Lebensgemeinschaft zwischen Eltern und Kind ist. **Entscheidend ist**, dass die Wohnung durch die Aufnahme des gemeinsamen Kindes in die gemeinsame Wohnung zu einer **Familienwohnung** wird. Gerade daran lässt der Bundesfinanzhof nun im Urteilssachverhalt den **Werbungskostenabzug scheitern**, da der Steuerpflichtige die Wohnung in B nicht anlässlich oder in zeitlichem Zusammenhang mit der Geburt des gemeinsamen Kindes, sondern erst zwei Jahre später zur Familienwohnung gemacht hat.

24 **Zeitpunkt des Lohnsteuerabzugs bei unentgeltlicher Überlassung einer Jahresnetzkarte**

In dem vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.4.2007 (Aktenzeichen VI R 89/04) entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob der geldwerte Vorteil aus der vom Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Jahresnetzkarte der Deutschen Bahn dem Arbeitnehmer bereits im Zeitpunkt der Überlassung oder erst bei der Nutzung zufließt. Von dieser Entscheidung war auch abhängig, ob der geldwerte Vorteil, welcher dann der Lohnsteuer zu unterwerfen ist, mit dem (um den Bewertungsabschlag und den Rabattfreibetrag gekürzten) Marktwert oder mit dem Wert der tatsächlichen Nutzung anzusetzen ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist der Wert der unentgeltlich überlassenen Jahresnetzkarte im Zeitpunkt der Überlassung als Arbeitslohn zu erfassen. Die Netzkarte sei ein Wertpapier, das dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Überlassung das uneingeschränkte Nutzungsrecht hinsichtlich der Verbindungen der Deutschen Bahn verschafft.

25 **Parkplatzgestaltung, Lohnsteuer-Haftung, Jahressteuergesetz 2008 und Übernachtungskosten**

Bitte beachten Sie die Beiträge „Parkplatzgestaltung regelmäßig kein geldwerter Vorteil“, „Regressverzicht des Arbeitgebers nach Lohnsteuer-Haftung führt wiederum zu Lohnsteuer“, „Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte“ und „Übernachtungsgeld bei Dienstreisen ab 2008“ unter der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“, die auch für Arbeitnehmer von Bedeutung sind.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 **Vorschriften zum automatischen Kontenabruf im Grundsatz verfassungsgemäß**

Die Normen zum automatischen Kontenabruf ermächtigen die für die Leistung der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen sowie die für die Strafverfolgung zuständigen Behörden und Gerichte, die Finanzbehörden und die Sozialbehörden zur automatisierten Abfrage von bestimmten Daten, die von den Kreditinstituten vorgehalten werden müssen. Dabei handelt es sich um die Kontostammdaten der Bankkunden und sonstigen Verfügungsberechtigten, wie z.B. Name, Geburtsdatum, Kontonummern und Depots. Kontenstände und -bewegungen können auf diese Weise nicht abgefragt werden. Diese Praxis ist rechtlich umstritten. Nun hat aber das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 13.6.2007 (Aktenzeichen 1 BvR 1550/13, 1 BvR 2357/04 und 1 BvR 603/05) entschieden, dass diese gesetzlichen Vorschriften im Grundsatz verfassungsgemäß sind.

Erfolgreich waren allerdings die Verfassungsbeschwerden der beiden Sozialleistungsempfänger. Der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts stellte fest, dass die entsprechende gesetzliche Grundlage, die die Erhebung von Kontostammdaten in sozialrechtlichen Angelegenheiten regelt, an einem Bestimmtheitsmangel leidet. Die Norm legt den Kreis der Behörden, die ein Ersuchen zum Abruf von Kontostammdaten stellen können, und die Aufgaben, denen solche Ersuchen dienen sollen, nicht hinreichend bestimmt fest. Mittlerweile hat der Gesetzgeber die Norm entsprechend nachgebessert.

Hinweis:

Mit Einführung der 25 %igen Abgeltungsteuer im Jahr 2009 wird die Möglichkeit der automatischen Kontenabfrage eingeschränkt.

27 Grenzen der nachträglichen Berücksichtigung von anrechenbarer Kapitalertragsteuer

Die Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover nimmt in dem Schreiben vom 28.3.2007 (Aktenzeichen S 0351 – 77 – St0 143) zu der sehr praxisrelevanten Frage Stellung, wie zu verfahren ist, wenn dem Finanzamt nach bestandskräftig durchgeführter Einkommensteuerfestsetzung vom Steuerpflichtigen bisher nicht erklärte, dem Steuerabzug (Kapitalertragsteuer) unterworfenen Kapitalerträge bekannt werden.

Die Oberfinanzdirektion stellt zunächst fest, dass die nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge neue Tatsachen darstellen, die zu einer Änderung der Steuerfestsetzung führen, wenn sich durch die Erfassung der Kapitalerträge eine höhere Einkommensteuerschuld ergibt und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung hat auch dann zu erfolgen, wenn sich nach Anrechnung der Kapitalertragsteuer eine niedrigere verbleibende Einkommensteuer und damit eine Steuererstattung ergibt.

Eine Korrektur der Anrechnungsverfügung (die Anrechnung der Steuerabzüge ist ein gegenüber der Steuerfestsetzung selbständiger Verwaltungsakt) zur nachträglichen Berücksichtigung von Kapitalertragsteuer ist ohne Bindung an eine Frist möglich. Allerdings ist zu beachten, dass eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nur zulässig ist, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt. Eine nachträgliche Anrechnung der Kapitalertragsteuer kommt somit nicht in Betracht, wenn die betreffenden Kapitalerträge wegen eingetretener Festsetzungsverjährung nicht mehr der Einkommensteuer unterworfen werden können. Von einer Erfassung der Kapitalerträge ist aber auch dann auszugehen, wenn die Einnahmen aus Kapitalvermögen unter Einbeziehung der nachträglich bekannt gewordenen Kapitalerträge den Werbungskosten-Pauschbetrag und den Sparer-Freibetrag nicht übersteigen oder die Steuerschuld aus anderen Gründen – trotz Berücksichtigung der nachträglich bekannt gewordenen Kapitaleinkünfte – unverändert bleibt.

Hinweis:

Dieses Schreiben verdeutlicht, dass in vielen Fällen eine nachträgliche Berücksichtigung anrechenbarer Kapitalertragsteuer noch möglich ist. Dennoch kann nur geraten werden, Steuerbescheinigungen, die zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer berechtigen, sorgfältig zu sammeln und sogleich mit der Einkommensteuererklärung dem Finanzamt einzureichen.

Für Hauseigentümer

28 Unternehmereigenschaft bei Betrieb einer Photovoltaikanlage auf dem Dach des selbst genutzten Einfamilienhauses

Im Fall der rechtskräftigen Entscheidung des Finanzgerichts München (Aktenzeichen 14 K 1899/04) errichteten die Kläger im Streitjahr auf dem Dach ihres zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses eine Photovoltaikanlage mit einer Spitzenleistung von 2 880 W. Der Gesamtkaufpreis betrug 38 688,75 DM inklusive 15 % Umsatzsteuer. Die Anlage wurde am 11.11.1995 in Betrieb genommen. Die Kläger speisen seit dem 13.2.1996 erzeugten Strom nach Abdeckung des Eigenbedarfs in das Stromnetz ein. Das Entgelt hierfür betrug damals 17,21 Pf/kWh. Bezogener Strom kostete ca. 24 Pf/kWh. Vom gesamten Eigenbedarf des Hauses in Höhe von 3 708 kWh in 1996 bzw. 3 938 kWh in 1997 wurden danach ca. 25 % durch selbst produzierten Strom und der Rest durch Zukäufe gedeckt. Seit Mai 2000 wird der erzeugte Strom komplett an das Elektrizitätswerk geliefert. Ab diesem Zeitpunkt sind die Kläger unstreitig Unternehmer.

Die Steuerpflichtigen behandelten die Stromlieferungen umsatzsteuerpflichtig und machten Vorsteuern in Höhe von 5 093,61 DM aus der Anschaffung und Installation der Photovoltaikanlage geltend. Das Finanzgericht hat die Unternehmereigenschaft der Kläger bejaht und damit auch den Vorsteuerabzug gewährt. Auf Grund der Planung und Auslegung der Anlage ergab sich von vornherein, dass dauernd überschüssiger Strom erzeugt werden wird, der dann dauerhaft gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird.

Hinweis:

Zwischenzeitlich bejaht auch die Finanzverwaltung die Unternehmereigenschaft bei einer unter §§ 3–8 EEG (Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien) fallenden Anlage. Danach ist das Betreiben einer solchen Anlage durch sonst nicht unternehmerisch tätige Personen unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen eine nachhaltige Tätigkeit und begründet die Unternehmereigenschaft. Ohne Bedeutung ist, ob der Betrieb der Photovoltaikanlage auf Grund der Fördermaßnahmen des Bundesamtes für Wirtschaft erfolgt oder nach den Vorschriften über das EEG. Eine Unternehmereigenschaft soll nach Ansicht der Finanzverwaltung jedoch dann nicht vorliegen, wenn der Anlagenbetreiber nur gelegentlich Strom in das allgemeine Netz speist.

Die Unternehmereigenschaft ist Voraussetzung dafür, dass die bei Anschaffung der Anlage gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer vom Finanzamt zurückverlangt werden kann. Im Gegenzug muss der Unternehmer allerdings auf seine Stromlieferungen Umsatzsteuer erheben und an das Finanzamt abführen.

29 Grunderwerbsteuer auf vom Grundstückserwerber gezahltes Entgelt für die künftige Erschließung eines unerschlossenen Grundstücks

Im Fall des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 21.3.2007 (Aktenzeichen II R 67/05) erwarben die Kläger von einer GmbH ein noch nicht erschlossenes Baugrundstück. Die GmbH verpflichtete sich gegenüber den Klägern, die Erschließung des Kaufgrundstücks nach Maßgabe des noch zwischen ihr und der Stadt für das gesamte Baugebiet abzuschließenden Erschließungsvertrags durchzuführen. Die Kläger hatten an die GmbH neben dem Grundstückskaufpreis einen Betrag zur Abgeltung der zukünftigen Erschließung des Grundstücks zu zahlen. Strittig war, ob das Entgelt für die Erschließung des Grundstücks Teil der Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung ist.

Ob Erschließungskosten als Gegenleistung zu erfassen sind, ist danach zu beurteilen, ob das Grundstück unerschlossen oder erschlossen bzw. mit der Verpflichtung des Veräußerers, es erschlossen zu verschaffen, Gegenstand des Erwerbsvorgangs ist. Hieraus folgt, dass dann, wenn ein Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags bereits tatsächlich erschlossen ist, Gegenstand eines solchen Vertrags nur das erschlossene Grundstück sein kann; der zur Abgeltung der Erschließung neben dem eigentlichen Grundstückskaufpreis gesondert ausgewiesene Betrag gehört in diesem Fall zur Gegenleistung. Ist dagegen das Grundstück im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags noch nicht erschlossen, verpflichtet sich jedoch der Veräußerer, das Grundstück dem Erwerber in erschlossenem Zustand zu verschaffen, so ist das Grundstück in diesem Zustand Gegenstand des Erwerbsvorgangs. Der auf die Erschließung entfallende Teil des Kaufpreises ist Entgelt für den Grundstückserwerb.

Bei der vorliegenden Besprechungsentscheidung stellte der Bundesfinanzhof fest, dass ein unerschlossenes Grundstück Gegenstand des Kaufvertrags sei. Das Entgelt für die künftige Erschließung gehöre nicht zur Grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung und könne daher die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer nicht erhöhen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

30 Bundeskabinett beschließt Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

Das Bundeskabinett hat am 8.8.2007 den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 beschlossen. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer besonders hervorzuheben sind

dabei folgende geplante Änderungen, über die wir auch in den folgenden Beilagen berichten werden:

- Umstellung der Kapitalertragsteueranmeldung auf ein elektronisches Verfahren nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung;
- Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen und Sicherheiten sollen steuerlich nicht mehr anerkannt werden;
- Feststellung und Auflösung des Körperschaftsteuer-Erhöpfungspotenzials aus sog. EK 02-Beständen (im früheren System steuerfrei vereinnahmte Beträge);
- Verschärfung der Regelungen zur steuerlichen Anerkennung rechtlicher Gestaltungen.

31 Gutachterkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen

In Vorbereitung des Erwerbs von GmbH-Anteilen entstehen verschiedenste Aufwendungen, wie für die Erstellung einer Marktstudie, Gutachter- und Beratungskosten oder Notargebühren. Diese Kosten können Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sein oder aber Anschaffungs(neben-)kosten der erworbenen GmbH-Anteile. Für die Praxis ist diese Abgrenzung entscheidend, da Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn unmittelbar mindern. Anschaffungskosten können dagegen lediglich im Veräußerungsfall einem Veräußerungserlös gegengerechnet werden und wirken sich steuerlich oftmals nur teilweise aus.

Mit Urteil vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 62/05, DStR 2007, 1027) hat der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung die Kriterien erläutert, nach denen über die Qualifikation von Kosten (hier: **Gutachterkosten**), die in Zusammenhang mit der Anschaffung von GmbH-Geschäftsanteilen anfallen, als steuermindernde **Werbungskosten** oder aber **Anschaffungsnebenkosten** zu entscheiden ist.

Im Urteilssachverhalt beabsichtigte ein Steuerpflichtiger den fremdfinanzierten Erwerb einer Unternehmensgruppe, die aus mehreren GmbHs bestand. Die zu Finanzierungszwecken eingeschaltete Bank machte eine Begutachtung der Unternehmensgruppe durch eine Unternehmensberatungsgesellschaft zur Voraussetzung für eine endgültige Finanzierungsentscheidung. Für die daraufhin durchgeführte **Unternehmensbewertung** zahlte der Steuerpflichtige in 1999 rund 22 000 DM, die er (neben weiteren Fahrt- und Bewirtungskosten) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend machte; die Unternehmensgruppe wurde in der Folge im Jahr 2000 erworben.

Das Finanzamt, das Finanzgericht Köln und schließlich auch der **Bundesfinanzhof** haben das Begehren des Steuerpflichtigen auf Werbungskostenabzug abgelehnt, weil die Aufwendungen **keine Werbungskosten** seien. Vielmehr handele es sich um Anschaffungskosten, was auf der Grundlage der entsprechenden handelsrechtlichen Regelung zu entscheiden sei. Danach seien diese Gutachterkosten den Aufwendungen zuzurechnen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand (hier: GmbH-Anteile) zu erwerben (Nebenkosten des Erwerbs). So habe der Bundesfinanzhof bereits in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass Gutachterkosten grundsätzlich Nebenkosten des Erwerbs sind; es gelte insoweit nichts anderes als etwa für typische Makler- oder Beurkundungskosten. Insoweit sind also Aufwendungen, die für den Erwerb einer Kapitalanlage gemacht werden (**Anschaffungskosten**) anders zu behandeln als Aufwendungen bei einer bestehenden Kapitalanlage (**Werbungskosten**).

Hinweis:

Werbungskosten können nach dieser Rechtsprechung in Anschaffungsfällen nur dann vorliegen, wenn es sich um noch unbestimmte Vorbereitungsmaßnahmen handelt und eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung noch nicht gefasst wurde; dies sollte im konkreten Einzelfall entsprechend dokumentiert werden. Sofort abzugsfähige Kosten können z.B. die Kosten einer Marktstudie sein.

32 Körperschaftsteuerliche Organschaft setzt die tatsächliche Durchführung des Ergebnisabführungsvertrags voraus

Eine körperschaftsteuerliche Organschaft, welche insbesondere zur Folge hat, dass Gewinne und Verluste zwischen den Unternehmen des Organkreises steuerlich unmittelbar miteinander ausgeglichen werden können, erfordert, dass ein Gewinnabführungsvertrag für mindestens fünf

Jahre abgeschlossen und auch tatsächlich durchgeführt wird. Gerade Letzteres führt in der Praxis häufig zu Problemen.

Mit Urteil vom 27.3.2007 (Aktenzeichen 3 K 4024/05 F, EFG 2007, 1104 – Revision anhängig, Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs: IV R 21/07) hat das Finanzgericht Düsseldorf u.a. zur tatsächlichen Durchführung von Gewinnabführungsverträgen Stellung genommen.

Im **Urteilssachverhalt** hatte eine X-KG mit Wirkung zum 1.1.1998 mit mehreren GmbHs (u.a. der U-GmbH) Verträge über umsatz- und körperschaftsteuerliche Organschaften abgeschlossen. In dem Vertrag mit der U-GmbH war bestimmt, dass diese den ohne die Gewinnabführung entstehenden Jahresüberschuss – und zwar vermindert um einen etwaigen Verlustvortrag aus den Vorjahren – abzuführen habe. Die U-GmbH hatte zum 1.1.1998 einen Verlustvortrag von 5,6 Mio. DM und erzielte in 1998 einen weiteren Verlust von 2,6 Mio. DM, in 1999 dann einen Gewinn vor Berücksichtigung der Organschaft von 2,7 Mio. DM. Ausweislich des im Mai 2000 unterschriebenen Jahresabschlusses wies die U-GmbH aber ein Ergebnis von 0 DM aus, weil auf Grund des Gewinnabführungsvertrags die 2,7 Mio. DM abgeführt worden waren. Im August 2000 wurde die U-GmbH rückwirkend in die U-KG umgewandelt und der Ergebnisabführungsvertrag am 30.8.2000 gekündigt.

Die **Finanzverwaltung** folgerte aus diesen Sachverhalts Umständen, dass auf Grund der **vertragswidrigen Verwendung des Gewinns** des Jahres 1999 der Ergebnisabführungsvertrag nicht durchgeführt worden sei und daher **nicht anerkannt** werden könne. In 2004 hatten im Übrigen die steuerlichen Berater noch eine berichtigte Bilanz auf den 31.12.1999 eingereicht, in der die Gewinnabführung zu Gunsten einer Verrechnung mit dem Verlustvortrag nicht mehr abgebildet war.

Das **Finanzgericht Düsseldorf** hat diesen Sachverhalt nun dahin gehend gewürdigt, dass es die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft als nicht erfüllt ansah, weil der **Gewinnabführungsvertrag** bereits für das Jahr 1999 **nicht tatsächlich durchgeführt** worden ist (weil vorrangig eine Verrechnung mit dem Verlustvortrag hätte stattfinden müssen) und die Möglichkeit einer unschädlichen vorzeitigen Beendigung des Vertrags aus einem wichtigen Grund erst im Jahr 2000 (auf Grund der Umwandlung) bestand.

Hinweis:

Der Urteilssachverhalt darf wohl als Muster für vergebliche „Rettungsversuche“ einer (aus welchen Gründen auch immer) fehlgeschlagenen steuerlichen Gestaltung angesehen werden. Den Ausführungen des Finanzgerichts Düsseldorf ist eindeutig zu entnehmen, dass weder nachträgliche Buchungen auf Verrechnungskonten noch die Vorlage einer (erst Jahre später) geänderten Bilanz zur „Rettung“ taugen. Daher kann aus steuerlicher Sicht nur empfohlen werden, steuerlich relevante Verträge auch tatsächlich sorgfältig zu beachten und durchzuführen. Ganz besonders gilt dies für Gewinnabführungsverträge, welche Basis für eine steuerliche Organschaft sein sollen.

33 Körperschaftsteuer-Minderung bei Weiterausschüttung im selben Wirtschaftsjahr

Im Zuge der Umstellung vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren zum aktuell (noch) gültigen Halbeinkünfteverfahren ist im Körperschaftsteuergesetz die Fortschreibung und Nutzung des im früheren verwendbaren Eigenkapital enthaltenen **Körperschaftsteuerminderungsprozentials** geregelt worden. Das Körperschaftsteuergesetz sah vor, dass sich das insoweit (aus dem verwendbaren Eigenkapital) ermittelte Körperschaftsteuerguthaben bei Vornahme von Gewinnausschüttungen mindert und zu einer Reduzierung der zu entrichtenden Körperschaftsteuer führt.

Die insoweit bislang gerichtlich noch nicht erörterte Frage, ob die **Minderung** eines Körperschaftsteuerguthabens erst nach dessen gesonderter Feststellung oder aber schon **durch eine Vorabausschüttung** erfolgen kann, hat nunmehr das Finanzgericht Münster **zu Gunsten der Steuerpflichtigen** und explizit **gegen** die bisherige Auffassung der **Finanzverwaltung** entschieden (Urteil vom 16.3.2007, Aktenzeichen 9 K 6468/03 K, F, EFG 2007, 1192 – Revision anhängig, Aktenzeichen des Bundesfinanzhofs: I R 35/07). Nach Auffassung des Finanzgerichts führt bereits eine (unterjährige) Vorabgewinnausschüttung dazu, dass das Körperschaftsteuerguthaben gemindert wird.

Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH im Dezember 2002 eine Gewinnausschüttung von ihrer Tochter-GmbH erhalten und ihrerseits im Dezember 2002 eine entsprechende Voraberschüttung an ihre Gesellschafter beschlossen und auch noch durchgeführt. Gegen die Auffassung der

Finanzverwaltung, nach der zwar eine Körperschaftsteuererhöhung, aber eben keine Körperschaftsteuerminderung für 2002 zu berücksichtigen war, weil es an der vorangehenden gesonderten Feststellung eines Guthabens fehle, klagte die GmbH.

34 Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern

Zur Berücksichtigung von **Vorsorgeaufwendungen bei Gesellschafter-Geschäftsführern** von Kapitalgesellschaften und damit

- zur Kürzung des Vorwegabzugs,
- zur Kürzung des Höchstbetrags und
- zur Kürzung der Vorsorgepauschale

hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 22.5.2007 (Aktenzeichen IV C 8-S 2221/07/0002, BStBl I 2007, 493) ausführlich Stellung genommen. Bedeutung hat diese Einstufung für die Frage, in welchem Umfang privat getragene Vorsorgeaufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers als Sonderausgaben steuerlich abgesetzt werden können.

Das Bundesfinanzministerium stellte zunächst fest, dass zum **Personenkreis**, dem die gekürzte Vorsorgepauschale gewährt wird, die Arbeitnehmer gehören, die während des ganzen oder eines Teils des Kalenderjahres nicht der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen, eine Berufstätigkeit ausgeübt und im Zusammenhang damit auf Grund vertraglicher Vereinbarungen Anwartschaftsrechte auf eine Altersversorgung (gerichtet auf das altersbedingte Ausscheiden aus dem Erwerbsleben) **ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistung** erworben haben. Eine Altersversorgung in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn die Anwartschaft ausschließlich auf den Eintritt der Berufsunfähigkeit, der verminderten Erwerbsfähigkeit und die Hinterbliebenenabsicherung gerichtet ist.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2005 wurde der einschlägige **Personenkreis** auf Arbeitnehmer **erweitert**, die Anwartschaftsrechte auch durch Beiträge, die nach § 3 Nr. 63 Einkommensteuergesetz steuerfrei waren, erworben haben. Nach dieser Vorschrift sind bestimmte Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung steuerfrei. Für diesen Personenkreis gilt nun in der bis zum 31.12.2004 geltenden Fassung die Kürzung des Vorwegabzugs.

Auch ab dem 1.1.2005 gilt für diesen Personenkreis eine **Sonderregelung zur Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen**: Nach dem Gesetz ist das dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zustehende Abzugsvolumen für Aufwendungen zum Aufbau einer Basisversorgung in Höhe von 20 000 € zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige zum einschlägigen Personenkreis gehört und der Betreffende ganz oder teilweise ohne eigene Beitragsleistungen einen Anspruch auf Altersversorgung erwirbt.

35 Keine automatische Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers bei fehlendem Gesellschafterstatus

Mit seinem Urteil vom 23.11.2006 (Aktenzeichen L 1 KR 763/03, GmbHR 2007, 487) hat das **Landessozialgericht Hessen** entschieden, dass ein GmbH-Geschäftsführer selbständig tätig und damit nicht sozialversicherungspflichtig ist, wenn er tatsächlichen „beherrschenden Einfluss“ auf die GmbH hat, auch ohne Gesellschafter zu sein.

Im Urteilssachverhalt hatte ein Alleingeschäftsführer die Geschäfte einer Beratungs-GmbH geführt, ohne an deren Kapital beteiligt zu sein. Im **Regelfall** führt ein solcher Sachverhalt unzweifelhaft zur Annahme eines **abhängigen Beschäftigungsverhältnisses** und damit zur Sozialversicherungspflicht.

Gleichwohl hat das Landessozialgericht Hessen das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit angenommen, weil im Sachverhalt „besondere Umstände“ vorgelegen haben:

- Zwar war der Geschäftsführer nicht familiär mit den Gesellschaftern verbunden, aber
- er konnte die GmbH als „sein“ Unternehmen nach eigenem Gutdünken führen,

- da die Gesellschafter ihm auf Grund eines „gewachsenen Vertrauensverhältnisses“ lediglich das Startkapital für eine Existenzgründung zur Verfügung stellen wollten und
- der Geschäftsführer mit der alleinigen Fachkenntnis „schalten und walten“ konnte wie er wollte, insbesondere auch, weil er das Beratungskonzept der GmbH allein entwickelt und verwirklicht hatte.

Hinweis:

Die Sozialgerichte haben schon in der Vergangenheit Abgrenzungskriterien für das Fehlen der Sozialversicherungspflicht entwickelt, deren Anwendungsbereich durch das hier besprochene Urteil über die familiären Bindungen hinaus erweitert wird. Nicht sozialversicherungspflichtig ist danach, wer selbstständig tätig ist. Eine selbstständige Tätigkeit ist anzunehmen,

- wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer mindestens 50 % des Stammkapitals innehat, oder
- der Gesellschafter-Geschäftsführer bei einer geringeren Beteiligung mit seinem Anteil eine Sperrminorität hat, oder
- wenn der Fremdgeschäftsführer „schalten und walten“ kann wie er will (insbesondere bei familiären Bindungen).

36 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge

Mit Urteil vom 7.2.2007 (Aktenzeichen I R 27 – 29/05, DB 2007, 1118) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die **Abzugsverbote** für die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz genannten Aufwendungen (im Urteilssachverhalt Segeljacht und Oldtimer-Flugzeuge) generell auch dann greifen, wenn die dort genannten Wirtschaftsgüter nicht der Unterhaltung von Geschäftsfreunden dienen. Zugleich hat der Bundesfinanzhof damit entschieden, dass zwischen den Vorschriften zu den **nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben** einerseits und zu den **verdeckten Gewinnausschüttungen** andererseits kein Rangverhältnis existiert mit der Folge, dass beide Vorschriften nebeneinander anwendbar sind.

Im Urteilssachverhalt zählten zum **Betriebsvermögen** einer GmbH auch eine **Segeljacht** und zwei **Doppeldecker-Flugzeuge**. Die Jacht lag im Mittelmeer und wurde teils durch Arbeitnehmer und Lehrlinge, teils durch die Familie des Geschäftsführers genutzt. Während der Hälfte der Segelsaison war die Jacht im Übrigen einsatzbereit, aber nicht belegt. Die Doppeldecker-Flugzeuge hatten am Rumpf einen Hinweis auf die GmbH und wurden zu besonderen Anlässen (zu Werbezwecken) eingesetzt, z.B. an Flugtagen und ähnlichen Veranstaltungen, und zwar ausschließlich von einem familienfremden Piloten.

Das **Finanzamt** behandelte sämtliche Aufwendungen als **verdeckte Gewinnausschüttung**. Demgegenüber nahm das Finanzgericht Nürnberg die Aufwendungen für die Flugzeuge als betrieblich veranlasst an und sah in den Aufwendungen für die Jacht auch nur teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung.

Der **Bundesfinanzhof** hingegen ließ ausdrücklich offen, ob es sich bei den Aufwendungen überhaupt um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Er stellte vielmehr darauf ab, dass diese Aufwendungen bereits als **nicht abzugsfähige Betriebsausgaben** nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz zu behandeln sind. Denn es folge aus dem Vereinfachungszweck der Norm, dass derartige Repräsentationsaufwendungen generell vom Abzug ausgeschlossen sein sollen. Danach dürfen weder die Aufwendungen für die Jacht noch die für die Flugzeuge den Gewinn mindern.

Konsequenzen hat diese Frage weniger für die steuerliche Behandlung auf Seiten der GmbH, denn diese ist in beiden Fällen regelmäßig im Ergebnis gleich. Wichtig ist diese Unterscheidung dagegen für die Konsequenzen auf Seiten des Gesellschafters. Im Falle der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist diese nämlich bei diesem zu versteuern.

37 Haftung des Geschäftsführers: Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer trotz Insolvenzreife der GmbH

Besondere Vorsicht ist für Geschäftsführer einer GmbH angebracht, wenn sich die GmbH in einer Krise befindet, da in dieser Situation für den **Geschäftsführer** die Gefahr einer

persönlichen Haftung besteht. Nicht selten sitzt der Geschäftsführer aber quasi „zwischen zwei Stühlen“. Deutlich wird dies in Bezug auf zwei Haftungsgefahren:

- Nach dem Strafgesetzbuch wird bestraft, wer als Arbeitgeber der Einzugsstelle **Beiträge des Arbeitnehmers zur Sozialversicherung** einschließlich der Arbeitsförderung vorenthält. Dabei geht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs die Abführung der sozialversicherungsrechtlichen Arbeitnehmerbeiträge anderen Verbindlichkeiten vor.
- In der Krise einer GmbH sind bestimmte Regeln zur Sicherung des Vermögens der GmbH nach dem GmbH-Gesetz zu beachten. Insbesondere entsteht für den Geschäftsführer mit Eintritt der **Zahlungsunfähigkeit** zunächst die **Pflicht**, unverzüglich, spätestens aber nach drei Wochen, **die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen**. Hinzu kommt ein erhebliches persönliches Haftungsrisiko für den Geschäftsführer, da das GmbH-Gesetz ihn zum Ersatz für solche Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung geleistet worden sind.

Ist nun eine **Krisensituation** eingetreten, so ist der Geschäftsführer in einem Dilemma: Zahlt er Sozialversicherungsbeiträge, so verstößt er gegen die Vorschriften des GmbH-Gesetzes. Zahlt er dagegen die Sozialversicherungsbeiträge nicht, so macht er sich strafbar. Der **Bundesgerichtshof** hat nun mit Urteil vom 14.5.2007 (Aktenzeichen II ZR 48/06, GmbHR 2007, 757) **entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung** entschieden, dass ein Geschäftsführer, der bei Insolvenzureife der Gesellschaft den sozial- oder steuerrechtlichen Normen folgend **Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung oder Lohnsteuer abführt**, mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers handelt und **nicht gegen die angesprochenen Normen des GmbH-Gesetzes verstößt**.

Eine **Haftungsfalle** für den Geschäftsführer im Zusammenhang mit der **Insolvenzantragspflicht** droht insbesondere dann, wenn ein notwendiger Insolvenzantrag nicht oder aber verspätet gestellt wird. Allerdings kommt eine persönliche Haftung nur dann in Betracht, wenn die Insolvenzantragspflicht **schuldhaft** verletzt wird. Grundsätzlich trifft den Geschäftsführer die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass er seine Insolvenzantragspflicht nicht schuldhaft verletzt hat. Von dem Geschäftsführer wird verlangt, dass dieser sich laufend über die Zahlungsfähigkeit und eine drohende Überschuldung der GmbH informiert und sich die für die Insolvenzantragspflicht erforderlichen Kenntnisse verschafft.

Allerdings können fehlende persönliche Kenntnisse durch eine **externe Beratung** ausgeglichen werden. Hierzu hat der Bundesgerichtshof in der angesprochenen Entscheidung ausdrücklich klargestellt, dass der Geschäftsführer insoweit seiner Pflicht nachkommt, wenn er zur Klärung des Bestehens der Insolvenzureife den Rat eines unabhängigen, fachlich qualifizierten Berufsträgers einholt und diesen über sämtliche erheblichen Umstände ordnungsgemäß informiert und dann nach eigener Plausibilitätskontrolle dem Rat folgt.

Sonstiges

38 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Überblick über die Gesetzesänderungen

Am 6.7.2007 hat der Bundesrat dem Gesetz zur **Unternehmensteuerreform 2008 zugestimmt**. Dieses Gesetz enthält einschneidende **Änderungen für Unternehmen jeder Rechtsform und Größe** und daneben mit der **Einführung der Abgeltungsteuer** insbesondere auch für Kapitalanleger. Die Änderungen im unternehmerischen Bereich treten überwiegend am 1.1.2008, die Abgeltungsteuer am 1.1.2009 in Kraft.

Hinweis:

Die einzelnen Änderungen können materiell ganz erhebliche Auswirkungen nach sich ziehen. Dringend anzuraten ist eine **individuelle Analyse** daraufhin, welche Änderungen Handlungsbedarf auslösen und welche Gestaltungsmaßnahmen ergriffen werden sollen.

39 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für alle Unternehmen

a) Gewerbesteuerberechnung

Nach derzeitigem Recht ist die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig und mindert damit sowohl ihre eigene Bemessungsgrundlage als auch die der Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer. Ab dem Jahr 2008 gilt die **Gewerbesteuer** dagegen **nicht mehr** als steuerliche **Betriebsausgabe** und mindert damit nicht mehr den steuerlichen Gewinn.

Um die Mehrbelastung aus der Streichung der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer zumindest teilweise zu kompensieren, wird die **Steuermesszahl einheitlich** von 5 % **auf künftig 3,5 % gesenkt**. Die Steuermesszahl dient der Errechnung des Gewerbesteuermessbetrags, auf den die Gemeinde den Hebesatz anwendet. Allerdings entfällt bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften der bisher günstige Staffeltarif bei kleineren Gewerbeerträgen.

Hinweis:

Durch diese Maßnahmen **vereinfacht sich die Gewerbesteuerberechnung**. Zukünftig lässt sich die Gewerbesteuer wie folgt berechnen: Gewerbeertrag \times 3,5 % \times Hebesatz der Gemeinde.

Hinzuweisen ist darauf, dass **der Freibetrag für Einzelunternehmen und Personengesellschaften** in Höhe von 24 500 € bestehen bleibt.

b) Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird berechnet auf Basis des steuerlichen Gewinns, welcher dann aber um bestimmte Hinzurechnungen und Kürzungen modifiziert wird. Die Hinzurechnungstatbestände bezüglich Entgelten für Dauerschulden, Renten und dauernden Lasten, Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters sowie Miet- und Pachtzinsen werden neu geordnet und teilweise erweitert.

Die ab 2008 geltenden Änderungen bei den **Hinzurechnungstatbeständen** werden im Folgenden aufgeführt:

- **Entgelte für Schulden:** Bislang werden Entgelte für sog. Dauerschulden, also im Wesentlichen Schulden im Zusammenhang mit der Gründung oder dem Erwerb des Geschäftsbetriebs und langfristige Verbindlichkeiten, zu 50 % bei der Gewerbesteuerberechnung hinzugerechnet. Künftig erfolgt eine **Hinzurechnung sämtlicher Entgelte für Schulden**, wobei allerdings die Hinzurechnung nur noch **zu 25 %** erfolgt. Als Entgelt gilt auch der Aufwand aus geschäftsunüblichen Skonti oder wirtschaftlich vergleichbaren Abschlägen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen, wie beispielsweise Abschläge bei der Forfaitierung von Forderungen.
- **Renten und dauernde Lasten:** Künftig werden nicht nur mit der Gründung oder dem Erwerb eines Betriebs zusammenhängende, sondern sämtliche Renten und dauernde Lasten zu 25 % hinzugerechnet. Allerdings bleiben Pensionszahlungen auf Grund einer unmittelbar vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage von der Hinzurechnung ausgenommen. Zu beachten ist, dass die Hinzurechnung zukünftig auch dann gilt, wenn diese Beträge beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen.
- **Gewinnanteile des stillen Gesellschafters:** Diese werden zukünftig auch dann hinzugerechnet, wenn die Gewinnanteile beim Empfänger auch der Gewerbesteuer unterliegen, so dass in diesen Fällen eine mehrfache Belastung mit Gewerbesteuer erfolgt. Allerdings sinkt der Hinzurechnungssatz von 100 % auf 25 %.
- **Miet- und Pachtzinsen/Leasingraten:** Es wird vom Gesetzgeber angenommen, dass in Miet- und Pachtzinsen und auch in Leasingraten ein Finanzierungsanteil enthalten ist. Dieser wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern (z.B. Pkw, Maschinen oder Büroausstattung) pauschal mit 20 % und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (Grund und Boden und Gebäude) mit 75 % angenommen. Die auf diese Weise ermittelten Finanzierungsanteile werden zu 25 % hinzugerechnet. Eine Hinzurechnung erfolgt zukünftig unabhängig davon, ob die Miet- und Pachtzinsen oder Leasingaufwendungen beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen oder nicht.

- **Überlassung von Rechten:** Zukünftig werden Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, insbesondere also Lizenzen und Konzessionen, zu 25 % bei Berechnung der Gewerbesteuer hinzugerechnet. Ausgenommen sind insbesondere Vertriebslizenzen bei Software sowie unmittelbare Leistungen an Künstler und Publizisten, wenn insoweit eine Künstlersozialabgabe entrichtet wird.

Eine Hinzurechnung erfolgt jedoch nur, soweit die Summe aus den genannten Hinzurechnungstatbeständen den **neu eingeführten Freibetrag** in Höhe von 100 000 € übersteigt. Dieser Hinzurechnungsfreibetrag soll kleine und mittlere Unternehmen schonen.

Beispiel:

Sachverhalt: Die Zinsaufwendungen setzen sich im Wirtschaftsjahr wie folgt zusammen: Kontokorrentzinsen: 20 000 €, Darlehenszinsen: 40 000 €.

Lösung: Hinzurechnung bei der Gewerbesteuerermittlung nach bisherigem Recht: 20 000 € (50 % von 40 000 €; nur bei den Darlehenszinsen handelt es sich um hinzurechenbare Dauerschulden).

Hinzurechnung nach zukünftigem Recht: Summe der Hinzurechnungsbeträge: 60 000 € (sämtliche Zinsaufwendungen). Da diese den Freibetrag von 100 000 € nicht übersteigen, erfolgt bei der Gewerbesteuerermittlung keine Hinzurechnung.

Hinweis:

Die erfolgten Änderungen können Mehrbelastungen oder auch Minderbelastungen hervorrufen, was nur im Einzelfall festgestellt werden kann. Minderbelastungen können sich insbesondere bei hohen Zinsen für langfristige Darlehen ergeben, da dann zukünftig nur noch ein Viertel statt der Hälfte der Zinsen bei der Gewerbesteuerermittlung hinzugerechnet wird.

c) Begrenzung des Zinsabzugs (Zinsschranke)

aa) Einführung einer allgemeinen Einschränkung des Zinsabzugs

Eingeführt wird die sog. Zinsschranke. Ursprüngliches Ziel des Gesetzgebers war die Verhinderung der Übertragung von im Inland erwirtschafteten Erträgen ins Ausland durch übermäßige Fremdfinanzierung der inländischen Gesellschaft durch die ausländische Muttergesellschaft. Die nunmehr erfolgte **Gesetzesänderung gilt aber für Unternehmen jeder Rechtsform und betrifft sämtliche Fremdfinanzierungen**. Unter bestimmten Voraussetzungen können Zinsen für Fremdkapital steuerlich nur noch teilweise abgezogen werden.

bb) Allgemeine Freigrenze

Zunächst ist für viele Unternehmen von besonderer Bedeutung, dass die Neuregelung nur dann greifen kann, wenn die **Grenze von 1 Mio. € überschritten wird**. Maßgebend ist insoweit die Summe der Zinsaufwendungen abzüglich der Summe der Zinserträge. Allerdings handelt es sich insoweit um eine **Freigrenze**. Das heißt, sobald diese Grenze auch nur um 1 € überschritten wird, greift die Regelung.

Beispiel:

Sachverhalt: Die Zinsaufwendungen setzen sich im Wirtschaftsjahr wie folgt zusammen: Kontokorrentzinsen: 0,2 Mio. €, Darlehenszinsen: 0,9 Mio. € und Zinsen für Gesellschafterdarlehen: 0,3 Mio. €. An Zinserträgen sind angefallen: Zinsen aus Gesellschafterkonten: 0,1 Mio. € und Zinsen aus Festgeldern: 0,4 Mio. €.

Lösung: Die Zinsaufwendungen betragen in der Summe 1,4 Mio. € und übersteigen die Summe der Zinserträge (0,5 Mio. €) um 0,9 Mio. €. Da die Grenze von 1 Mio. € nicht überschritten wird, können die Zinsaufwendungen in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden.

cc) Anwendungsbereich der Zinsschranke

Wird die Freigrenze von 1 Mio. € überschritten, so müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit die **Zinsschranke zur Anwendung kommt:**

- Die Zinsschranke gilt nur dann, wenn der Betrieb zu einem **Konzern** gehört. Dies wird angenommen, wenn der Betrieb in einen Konzernabschluss einbezogen wird oder werden könnte. Von der Zinsschranke nicht getroffen werden also z.B. Einzelunternehmen und Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne weitere Beteiligungen, deren Anteile sich im Privatvermögen oder in Streubesitz befinden.

Hinweis:

Bei Kapitalgesellschaften gelten darüber hinaus Begrenzungen hinsichtlich der Darlehen von zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschaftern (Gesellschafter-Fremdfinanzierung).

- Ein Konzernunternehmen wird allerdings bereits dann angenommen, wenn „seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“ (**erweiterter Konzernbegriff**).

Hinweis:

Nach der Gesetzesbegründung soll insoweit ein Konzern vorliegen, wenn z.B. eine natürliche Person an zwei Kapitalgesellschaften beherrschend beteiligt ist oder etwa dann, wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und daneben Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist. In Betriebsaufspaltungsfällen soll dagegen ohne Weiteres kein Konzern in diesem Sinne vorliegen.

Besteht eine Konzernzugehörigkeit, so wird die Zinsschranke nach dem Gesetz dann nicht angewandt, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs nicht schlechter ist als die des gesamten Konzerns (sog. **Escape-Klausel**). Die Zinsschranke findet daher keine Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags die des Gesamtkonzerns nach dem Konzernabschluss nicht um mehr als 1 % unterschreitet.

Hinweis:

Durch die Herstellung einer **steuerlichen Organschaft** kann ggf. die Anwendung der Zinsschranke vermieden werden. Allerdings hat eine steuerliche Organschaft gravierende steuerliche und nichtsteuerliche Konsequenzen, so dass fachkundiger Rat einzuholen ist.

dd) Wirkung der Zinsschranke

Kommt die Zinsschranke zur Anwendung, so gilt hinsichtlich des **Zinsabzugs** Folgendes:

- In Höhe der Zinserträge sind Zinsaufwendungen uneingeschränkt steuerlich abzugsfähig.
- Überschreiten die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mehr als 1 Mio. € (Freigrenze), so können die Zinsen nur noch in Höhe von **30 %** des um die Zinsaufwendungen und Zinserträge korrigierten steuerlichen Gewinns vor Abschreibungen (sog. **EBITDA**) abgezogen werden.
- Steuerlich nicht abzugsfähige Zinsen können in Folgejahre vorgetragen und dann in den genannten Grenzen steuerlich berücksichtigt werden. Dieser Vortrag bislang steuerlich nicht abzugsfähiger Zinsen geht allerdings bei bestimmten Umstrukturierungsvorgängen verloren, so z.B. (quotal) bei Ausscheiden eines Mitunternehmers und beim Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

ee) Inkrafttreten

Die Regelung zur Zinsschranke ist bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren erstmals für das Wirtschaftsjahr 2008 anzuwenden.

d) Änderungen bei der steuerlichen Abschreibung**aa) Abschaffung der degressiven Abschreibung**

Die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche derzeit maximal das Dreifache der linearen Abschreibung, maximal 30 %, beträgt, wird **für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden, abgeschafft**. Für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist damit als planmäßige Abschreibung regelmäßig steuerlich nur noch die lineare Abschreibung zulässig.

Hinweis:

Zu prüfen ist, ob geplante **Anschaffungen vorgezogen werden** sollen, um die höheren Abschreibungsbeträge der degressiven Abschreibung noch in Anspruch nehmen zu können. Ferner ist darauf zu achten, dass der Beginn der Abschreibung, welcher mit Lieferung (Betriebsbereitschaft) bzw. Fertigstellung erfolgt, noch bis zum 31.12.2007 gegeben ist.

Für vor dem 1.1.2008 angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter ergeben sich keine Änderungen, d.h. eine gewählte degressive Abschreibung kann fortgeführt werden (**Bestandsschutz**).

In der **Handelsbilanz** kann auch zukünftig die degressive Abschreibung gewählt werden. Ob insoweit dann eine von der steuerlichen Gewinnermittlung abweichende Handelsbilanz sinnvoll ist, sollte im Einzelfall geprüft werden.

bb) Einschränkung der Sofortabsetzung für geringwertige Wirtschaftsgüter

Bislang können Anschaffungskosten für Wirtschaftsgüter mit einem Netto-Anschaffungswert bis zu 410 € (sog. **geringwertige Wirtschaftsgüter**) im Jahr der Anschaffung sofort in voller Höhe als steuerlicher Aufwand berücksichtigt werden. Für den Bereich der Gewinneinkünfte, also Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Tätigkeit (Freiberufler) und aus Land- und Forstwirtschaft wird diese Grenze für nach dem 31.12.2007 angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter auf **150 €** gesenkt. Ein Wahlrecht besteht nicht mehr, so dass zukünftig bis zu dieser Grenze zwingend ein Sofortabzug vorzunehmen ist.

Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten von **mehr als 150 € und bis zu 1 000 €** muss zukünftig zwingend (kein Wahlrecht!) ein jahresbezogener Sammelposten gebildet werden, der über fünf Jahre, nämlich das Jahr der Bildung und die folgenden vier Jahre gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen ist (**Poolbildung**).

Hinweis:

Für die Überschusseinkunftsarten, also insbesondere die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleibt es bei der bisherigen Regelung, wonach Wirtschaftsgüter bis zu 410 € (netto) sofort steuermindernd geltend gemacht werden können.

Bei den Gewinneinkunftsarten ist die Erfassung von Wirtschaftsgütern in dem Sammelposten, verbunden mit einer „Abschreibung“ über fünf Jahre, nicht immer günstig. Bei kürzer nutzbaren Wirtschaftsgütern, wie beispielsweise EDV, kann geprüft werden, ob die Anschaffung so gestaltet werden kann, dass die Anschaffungskosten des Gesamtwirtschaftsguts 1 000 € übersteigen, so dass die „normale“ lineare Abschreibung über die Nutzungsdauer möglich ist.

e) Erweiterung der Ansparabschreibung (Investitionsabzugsbetrag)

aa) Umstellung der Förderung

Die bislang geltende Existenzgründerrücklage wird abgeschafft. Im Gegenzug wird die Ansparabschreibung umgestellt auf einen sog. **Investitionsabzugsbetrag**, der außerhalb der Bilanz, also erst bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, steuermindernd zu berücksichtigen ist. Dieser kann in Höhe von bis zu **40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten** geplanter Investitionen von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens abgezogen werden.

bb) Begünstigte Betriebe

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 Freiberuflern von 235 000 €,
- (Ersatz-)Wirtschaftswert von 125 000 € bei Land- und Forstwirten oder
- bei Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ein Gewinn von 100 000 € (ohne Investitionsabzugsbetrag).

Hinweis:

Soweit die genannten Grenzen im Abzugsjahr nur geringfügig überschritten werden, kann geprüft werden, ob eine Einhaltung der Grenzen durch bilanzpolitische Maßnahmen erreicht werden kann.

cc) Begünstigte Wirtschaftsgüter

Gefördert wird die Anschaffung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, also langfristig im Unternehmen genutzte Wirtschaftsgüter. Im Gegensatz zum bisherigen Recht braucht es sich nicht mehr um neue Wirtschaftsgüter zu handeln, sondern **auch die Anschaffung gebrauchter Wirtschaftsgüter** wird gefördert.

Gegenüber dem Finanzamt muss das begünstigte Wirtschaftsgut in dem eingereichten Jahresabschluss bzw. der Einnahme-Überschuss-Rechnung seiner Funktion nach benannt und die voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angegeben werden. Nicht mehr

erforderlich ist eine genaue Bezeichnung des jeweiligen Wirtschaftsguts. Ausreichend ist vielmehr eine Funktionsbezeichnung, wie „Transportfahrzeug“. Hierdurch soll eine höhere Flexibilität entstehen. Die Umsetzung durch die Finanzverwaltung bleibt aber abzuwarten.

dd) Maximaler Abzugsbetrag und Investitionszeitraum

Die **Summe der Abzugsbeträge** des Abzugsjahres und der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre darf 200 000 € nicht übersteigen.

Die beabsichtigte Investition muss in den drei dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahren getätigt werden (Investitionszeitraum). Des Weiteren ist Voraussetzung, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung und in dem darauf folgenden Jahr ausschließlich oder fast ausschließlich (mindestens 90 %) in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt wird.

Wird die Investition nicht bis zum Ende des Investitionszeitraums getätigt oder erfolgt diese in einem geringeren Umfang als geplant, so ist der steuerliche Abzug im Abzugsjahr selbst, also rückwirkend, rückgängig zu machen. Entsprechend erhöht sich dann der Gewinn um den in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag und damit die Steuerbelastung. Dies kann unter Umständen zu Steuernachzahlungszinsen führen.

ee) Verrechnung des Abzugsbetrags im Jahr der Anschaffung

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts ist der angesetzte Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten außerhalb der Bilanz gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung ist begrenzt auf den zuvor in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrag. Allerdings können zugleich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts um diesen Betrag steuermindernd herabgesetzt werden (**quasi eine Sonderabschreibung**). In der Folgezeit bildet der um den Abzugsbetrag geminderte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung.

ff) Sonderabschreibung

Werden die oben unter „Begünstigte Betriebe“ genannten Größenmerkmale zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts nicht überschritten, so können in diesem Jahr und in den folgenden vier Jahren neben der linearen Abschreibung **Sonderabschreibungen in Höhe von insgesamt 20 % geltend gemacht werden**. Diese Sonderabschreibungen sind unabhängig von dem Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags.

Beispiel:

Sachverhalt: Im Jahr 2007 wird für das Jahr 2009 eine Investition in Höhe von 100 000 € geplant. Alle weiteren Voraussetzungen sind erfüllt. Die Nutzungsdauer soll zehn Jahre betragen.

Lösung: In 2007 kann steuermindernd ein Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 000 € (40 % von 100 000 €) geltend gemacht werden. Im Jahr der Anschaffung (2009) ist der Investitionsabzugsbetrag bei der Steuerberechnung wieder hinzuzurechnen. Gleichzeitig kann aber eine steuerwirksame Minderung der Anschaffungskosten um diesen Betrag vorgenommen werden, so dass sich insgesamt keine steuerlichen Auswirkungen ergeben. Darüber hinaus kann in 2009 eine Sonderabschreibung in Höhe von 20 % von 60 000 € (um den Investitionsabzugsbetrag geminderte Anschaffungskosten) und lineare Abschreibung bezogen auf die um den Abzugsbetrag und die Sonderabschreibung geminderten Anschaffungskosten geltend gemacht werden, im Beispielsfall 10 %, also 4 800 €. Die Investition wirkt sich also wie folgt steuermindernd aus:

2007	40 000 € (Investitionsabzugsbetrag)
2009	16 800 € (Sonderabschreibung und lineare Abschreibung)
2010–2018	jeweils 4 800 € (lineare Abschreibung)

gg) Erstmalige Anwendung

Investitionsabzugsbeträge können bereits in Wirtschaftsjahren gebildet werden, die nach dem Tag der **Verkündung des Gesetzes enden. Regelmäßig kann also bereits in 2007** ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden.

Sonderabschreibungen können erstmals für nach dem 31.12.2007 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden. Für vor dem 1.1.2008 angeschaffte Wirtschaftsgüter verbleibt es bei der derzeitigen Regelung (Sonderabschreibung nach vorheriger Anparabschreibung).

Bereits nach bisherigem Recht gebildete Anparabschreibungen können nach den bisherigen Regeln noch auf Investitionen nach dem 31.12.2007 übertragen werden.

40 **Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Kapitalgesellschaften**

a) **Tarifabsenkung bei der GmbH**

Mit Wirkung ab dem Jahr 2008 wird der **Körperschaftsteuersatz** von derzeit 25 % auf dann **15 %** abgesenkt. Im Zusammenhang mit den Änderungen bei der Gewerbesteuer (siehe unter „Änderungen für alle Unternehmen“, „Gewerbesteuerberechnung“) führt dies dazu, dass die **Gesamtbelastung der GmbH** (und anderen Kapitalgesellschaften wie beispielsweise der AG) von ca. 40 % auf **ca. 30 %** absinkt.

Hinweis:

Die **Steuerbilanzpolitik** im Jahresabschluss zum 31.12.2007 (bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr im letzten in 2007 endenden Wirtschaftsjahr) hat nun ganz besondere Bedeutung, da durch ein Vorziehen von Aufwand und Verschiebung von Einnahmen nicht nur Zins-, sondern eben insbesondere deutliche Steuersatzeffekte erzielt werden können.

Daneben ist die geänderte Steuerbelastung im Zusammenhang mit den sonstigen Änderungen (siehe unter „Änderungen für alle Unternehmen“, „Gewerbesteuerberechnung“) in der Steuerplanung für 2008, welche in die Liquiditäts- und Rentabilitätsplanung einfließt, zu berücksichtigen.

Die Spreizung der Belastung der thesaurierenden GmbH gegenüber der ausschüttenden GmbH steigt ab 2008 ganz deutlich an, so dass aus steuerlicher Sicht ein Anreiz besteht, Gewinne zukünftig nicht auszuschütten.

b) **Geänderte Behandlung von Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaftern**

Die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen auf Seiten der Gesellschafter ändert sich teilweise grundlegend. Zu differenzieren ist wie folgt:

- **GmbH als Gesellschafter:** Auf Gesellschafterebene bleibt es hinsichtlich der Behandlung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen bei der – im Ergebnis 95 %igen – Steuerfreistellung.
- **Beteiligung im Betriebsvermögen:** Wird die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten, erfolgt ab 2009 eine Umstellung vom Halbeinkünfteverfahren auf ein „**Teileinkünfteverfahren**“ mit 40 %iger Freistellung der Gewinnausschüttungen.
- **Beteiligung durch (inländische) natürliche Person im Privatvermögen:** Mit Wirkung ab dem Jahr 2009 erfolgt ein Ersatz des Halbeinkünfteverfahrens durch eine Besteuerung mit einer 25 %igen Abgeltungsteuer. Dies bedeutet, dass die vereinnahmte Gewinnausschüttung in vollem Umfang unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Gesellschafters mit 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet wird. Dem Gesellschafter steht es aber z.B. bei einem individuell niedrigeren Steuersatz frei, die Gewinnausschüttungen in die normale Veranlagung einzubeziehen (Veranlagungsoption). Im Detail siehe das Kapitel „Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte“.

Hinweis:

Ist Gesellschafter eine inländische natürliche Person, so werden **ausgeschüttete Gewinne** in einer Gesamtbetrachtung der Belastung auf Ebene der GmbH und auf Ebene des Gesellschafters regelmäßig **geringer belastet** als nach derzeitigem Recht. Die Gesamtbelastung beträgt dann ca. 49 %. Ursächlich für die Absenkung der Gesamtbelastung ist die Absenkung der Körperschaftsteuer auf Seiten der GmbH.

Da die Belastung auf Seiten des Gesellschafters selbst aber durch die Einführung der Abgeltungsteuer steigt, ist es nicht sinnvoll, derzeit geplante Gewinnausschüttungen bis in das Jahr 2009 aufzuschieben.

Bislang wird die **Vereinbarung eines Gesellschafter-Geschäftsführergehalts** oftmals dazu eingesetzt, um steuergünstig Gewinnbestandteile von der GmbH auf den Gesellschafter zu übertragen. Die Belastung derartiger Vergütungen ist derzeit deutlich günstiger als die Belastung von Gewinnausschüttungen. Dies ändert sich ab dem Jahr 2009. Auch dann sind Gehaltsvereinbarungen zwar steuerlich noch vorteilhaft,

jedoch schmilzt der steuerliche Vorteil ganz erheblich zusammen und beläuft sich bei Anwendung des Einkommensteuerspitzenatzes nur noch auf ca. 1,5 %-Punkte.

c) Begrenzung des Verlustvortrags beim Gesellschafterwechsel

Die Regelungen zum „Mantelkauf“ werden neu gefasst und gehen für **Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007** deutlich über das bisherige Maß hinaus. Folge der Mantelkaufregelung ist, dass vorhandene Verlustvorträge der Kapitalgesellschaft ganz oder anteilig entfallen.

Abgestellt wird zukünftig nur noch auf einen Anteilseignerwechsel. Bei einem Anteils- oder Stimmrechtswechsel von mehr als 25 % bis zu 50 % innerhalb von fünf Jahren geht der **Verlustvortrag quotal unter**. Ein Verlustvortrag geht vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen werden.

d) Verschärfungen bei der Wertpapierleihe

Die Wertpapierleihe wurde bislang dazu genutzt, durch die Steuerfreiheit der Dividenden bei einer GmbH und den Betriebsausgabenabzug der Entgelte für die Überlassung der Wertpapiere einen deutlichen steuerlichen Vorteil zu erhalten. Dieser Vorteil wird mit (rückwirkender) Wirkung ab dem Jahr 2007 gestrichen, so dass das Instrument der Wertpapierleihe regelmäßig nicht mehr sinnvoll ist.

41 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften

a) Erhöhung des Spitzensteuersatzes

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften kommt ab dem Jahr 2008 der erhöhte Einkommensteuer-Spitzenatz von 45 % zur Anwendung, soweit die Einkünfte 250 000 € bzw. 500 000 € bei Zusammenveranlagung übersteigen. Dies führt dazu, dass im Zusammenhang mit den Änderungen bei der Gewerbesteuer (siehe „Änderungen für alle Unternehmen“, „Gewerbesteuerberechnung“) die **maximale Gesamtbelastung** von ca. 46,2 % auf **48,3 %** ansteigt. Werden die genannten Einkommensgrenzen nicht überschritten und kommt auch zukünftig bei der Einkommensteuer ein Steuersatz von 42 % zur Anwendung, so ergibt sich ab 2008 eine Steuerbelastung in Höhe von 44,3 %, also ca. 1,4 %-Punkte weniger als derzeit.

b) Erhöhung der Gewerbesteueranrechnung

Um die Mehrbelastung auszugleichen, die dadurch entsteht, dass die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe berücksichtigt werden kann (siehe „Änderungen für alle Unternehmen“, „Gewerbesteuerberechnung“), wird die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer für gewerbliche Einkünfte deutlich angehoben. Die **Ermäßigung beläuft sich ab dem Jahr 2008 auf das 3,8-fache des Gewerbesteuer-Messbetrags** (bislang das 1,8-fache).

Hinweis:

Zu beachten ist, dass diese Steuerermäßigung nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn eine ausreichend hohe tarifliche Einkommensteuer vorliegt. **Problematisch** ist z.B. der Fall, dass neben den gewerblichen Einkünften Verluste aus anderen Einkunftsarten vorliegen. In diesem Fall geht die Steuerermäßigung ganz oder teilweise verloren. Mit der Erhöhung der Anrechnungsziffern verschärft sich diese Problematik der sog. Anrechnungsüberhänge ganz erheblich. Empfehlenswert ist eine regelmäßige Prüfung dahin gehend, ob solche Anrechnungsüberhänge auftreten können, und ggf. dann die Erarbeitung von Gegenstrategien.

c) Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

aa) Bedeutung des Sondertarifs für die GmbH & Co. KG

Im Bereich der mittelständischen Wirtschaft steht die Rechtsform der GmbH in unmittelbarer Konkurrenz zur GmbH & Co. KG. Gesellschaftsrechtlich können beide Rechtsformen weitgehend gleich ausgestaltet werden. Wesentlich unterscheiden sich beide Rechtsformen aber aus steuerlicher Sicht. Während die GmbH der Körperschaftsteuer unterliegt und Gewinnausschüttungen auf Seiten der Gesellschafter zukünftig der Abgeltungsteuer unterliegen (siehe „Änderungen für Kapitalgesellschaften“ unter „Tarifabsenkung bei der GmbH“ sowie unter

„Geänderte Behandlung von Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaftern“), wird die GmbH & Co. KG nach den Besteuerungsprinzipien der Personengesellschaften besteuert.

Gewinne von Personengesellschaften unterliegen nach bisherigem Recht im Jahr der Gewinnentstehung unmittelbar der Einkommensteuer beim Gesellschafter. Dies bedeutet bei höheren Gewinnen im Vergleich zur GmbH dann eine deutlich höhere Steuerbelastung, wenn die Gewinne im Unternehmen verbleiben. Um eine annähernde Gleichbelastung der Rechtsformen zu erreichen, hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem Jahr 2008 einen Sondertarif für Einzelunternehmen und Personengesellschaften geschaffen, der – unter weiteren Voraussetzungen – dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Gewinne nicht entnommen werden. Werden die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt entnommen, so erfolgt eine Nachbelastung ähnlich der bei der GmbH im Gewinnausschüttungsfall.

Hinweis:

Auch wenn die Belastung nicht entnommener Gewinne auf den ersten Blick vergleichsweise günstig erscheint, muss vor einer voreiligen Stellung eines Antrags auf Gewährung des Sondertarifs gewarnt werden. Für den Einzelfall muss sehr genau geprüft werden, ob die Anwendung des Sondertarifs tatsächlich Vorteile mit sich bringt.

bb) Voraussetzungen

Der **Sondertarif für nicht entnommene Gewinne** kann unter folgenden Bedingungen in Anspruch genommen werden:

- es liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Tätigkeit (Freiberufler) oder aus Land- und Forstwirtschaft vor und
- der Gewinn wird durch Bilanzierung ermittelt; Einnahme-Überschuss-Rechner (insbesondere Freiberufler) sind nicht begünstigt.

Hinweis:

Bei **Freiberuflern** kann zu prüfen sein, ob diese zukünftig ihren Gewinn durch Bilanzierung ermitteln, um den Sondertarif nutzen zu können. Allerdings hat diese Entscheidung vielfältige Auswirkungen, so dass steuerlicher Rat erforderlich ist.

Der Sondertarif kann in Anspruch genommen werden von Einzelunternehmern und von Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Bei **Gesellschaftern einer Personengesellschaft** ist weitere Voraussetzung, dass der Gesellschafter in dem Jahr zu mehr als 10 % am Gewinn beteiligt ist oder der Gewinnanteil 10 000 € übersteigt.

Gewährt wird der **Sondertarif nur auf Antrag**, der im Rahmen der Steuererklärung des Gesellschafters zu stellen ist. Jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft kann für sich entscheiden, ob ein Antrag gestellt werden soll oder nicht.

Begünstigt besteuert werden kann nur der **nicht entnommene Gewinn**. Dieser berechnet sich aus folgenden Komponenten:

Gewinnanteil des Jahres

abzgl. positiver Saldo zwischen Entnahmen und Einlagen.

Hinweis:

Die Berechnung des nicht entnommenen Gewinns erfolgt strikt für das einzelne Geschäftsjahr des Unternehmens. Insofern kommt zukünftig der zeitlichen Steuerung und Überwachung von Einlagen und Entnahmen eine große Bedeutung zu.

cc) Belastung nach dem Sondertarif

Sind die Voraussetzungen erfüllt und wird ein Antrag gestellt, so wird der nicht entnommene Gewinn mit einem festen Steuersatz von 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Insgesamt ergibt sich dann eine Gesamtbelastung des Gewinns von 33 % bis 37 %, je nachdem, ob die auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer mittels Entnahmen aus dem Unternehmen bezahlt wird oder nicht.

dd) Nachversteuerung

Wird der Sondertarif in Anspruch genommen, so ist in späteren Jahren stets zu prüfen, ob eine **Nachversteuerung** erfolgen muss. Zunächst ergibt sich ein Nachversteuerungsbetrag, wenn in

Folgejahren der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn übersteigt. Der Nachversteuerungsbetrag wird dann mit einem festen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet.

Hinweis:

Hinsichtlich der Entnahmen, die zu einer Nachversteuerung führen können, wird nicht unterschieden zwischen solchen Gewinnen, die nach dem Sondertarif besteuert wurden und solchen Gewinnen, die bis zum Jahr 2007 dem normalen Tarif unterlegen haben. Deshalb ist zu prüfen, ob vor Inkrafttreten der Neuregelung Altgewinne noch entnommen werden sollten.

Daneben kann eine **Nachversteuerung auf Antrag** des Steuerpflichtigen erfolgen, was in manchen Fällen vorteilhaft ist.

Zu einer **zwangsweisen Nachversteuerung** aller bis zu diesem Zeitpunkt mit dem Sondertarif belasteten Gewinne kommt es insbesondere in folgenden Fällen:

- Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe,
- Rechtsformwechsel der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft,
- Übergang auf die Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung.

ee) Vorteilhaftigkeit einer Antragstellung

Der Gesetzgeber hat eine sehr komplexe Regelung geschaffen. Wenn der Gesetzestext von einer „Begünstigung“ der nicht entnommenen Gewinne spricht, so ist das so allgemein nicht richtig. Vielmehr ist eine Antragstellung auf Behandlung nicht entnommener Gewinne nach dem **Sondertarif in vielen Fällen ungünstiger** als nach dem allgemeinen Tarif. Die Vorteilhaftigkeit einer Antragstellung muss für den Einzelfall geprüft werden und hängt von verschiedenen Faktoren ab, insbesondere dem persönlichen Einkommensteuersatz, der Dauer der Thesaurierung im Unternehmen, den Finanzierungsmöglichkeiten der Gesellschaft und den Investitionsmöglichkeiten für die entstandenen Gewinne. Zweifellos kann die **Antragstellung für ertragreiche Personengesellschaften mit mittelfristiger Gewinnthesaurierung sehr günstig** sein.

ff) Auswirkungen auf die Rechtsformwahl

Die Belastungssätze sind abhängig von dem Gewerbesteuer-Hebesatz, den die Gemeinde, in der die Betriebsstätte liegt, in bestimmten Grenzen frei festlegen kann. Für einen Gewerbesteuer-Hebesatz von 425 % stellen sich bei Anwendung des Einkommensteuer-Spitzensatzes die Gesamtbelastungen wie folgt dar.

Gewinnverwendung	Einbehalt im Unternehmen	Ausschüttung/ Entnahme
GmbH	31 %	49 %
GmbH & Co. KG	33 %–37 %	48 %–49 %

Festzustellen ist zunächst, dass sich die **steuerlichen Belastungen** der GmbH und der GmbH & Co. KG **deutlich annähern**. Allerdings kann aus diesen Belastungssätzen noch nicht auf die Vorteilhaftigkeit einer Rechtsform geschlossen werden. Zu bedenken sind zudem regelmäßig nichtsteuerliche Aspekte. Daneben spielen weitere steuerliche Aspekte eine Rolle, wobei insbesondere zu nennen ist:

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften können auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs (der Einkommensteuersatz reicht von 15 % bis zu 45 %) bei kleineren und mittleren Einkommensverhältnissen deutlich günstiger belastet sein als eine GmbH.
- Personengesellschaften weisen steuerlich eine sehr viel höhere Flexibilität auf als die GmbH.
- Bei der GmbH & Co. KG können in gewissen Grenzen Verluste des Unternehmens mit Gewinnen aus anderen Einkunftsquellen verrechnet werden.
- Bei der GmbH besteht die steuerliche Gefahr der Aufdeckung verdeckter Gewinnausschüttungen.

Hinweis:

Die deutlichen Änderungen durch die Unternehmensteuerreform sollten zum Anlass genommen werden, zusammen mit dem steuerlichen Berater die Wahl und die Ausgestaltung der Rechtsform zu überprüfen und ggf. steuerliche Optimierungsstrategien zu entwickeln.

42 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte

a) Einführung einer allgemeinen Abgeltungsteuer

Eine wesentliche Änderung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist die Einführung einer **Abgeltungsteuer auf Kapitaleinkünfte**, die in der Regel zum **1.1.2009** eingeführt wird.

Die Abgeltungsteuer von **pauschal 25 %** plus Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer bringt nicht nur völlig neue Steuerregeln für die Kapitalerträge. Im gleichen Zug kommt es auch zu einem Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens sowie der „Spekulationsfrist“, so dass Veräußerungsgewinne generell in voller Höhe und unabhängig von der Haltedauer steuerpflichtig werden.

Die Abgeltungsteuer mit einem festen Steuersatz von 25 % ist allerdings gekoppelt mit einer sog. Veranlagungsoption. Das heißt, liegen Steuerpflichtige mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz unter dem Abgeltungssatz, können sie die Einnahmen wie bisher auf Antrag in die Steuererklärung aufnehmen und die Einnahmen unterliegen dann dem normalen Tarif. Zu beachten ist, dass die Abgeltungsteuer bei mittleren und höheren Einkünften insoweit eine Erleichterung bedeutet, als die Kapitaleinnahmen nicht mehr für die Steuererklärung aufbereitet werden müssen.

b) Wichtige Eckpunkte der Abgeltungsteuer

aa) Auswirkung auf die anderen Einkünfte

Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterliegen haben, werden für Zwecke der Einkommensteuer bei der Ermittlung der Einkünfte nicht berücksichtigt. Hiervon gibt es fünf Ausnahmen:

- Spendenabzug als Sonderausgaben, soweit dies vom Steuerpflichtigen beantragt wird (was für den Steuerpflichtigen vorteilhaft sein kann, da Spenden nur bis zu einem bestimmten Prozentsatz des Einkommens abgezogen werden können),
- Einkommensgrenzen für die Berücksichtigung eines Kindes,
- Ermittlung der zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Einkünfte zur Ermittlung des Unterhalts bei außergewöhnlichen Belastungen,
- Einkünfte zur Ermittlung eines Ausbildungsfreibetrags.

bb) Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens

Im Bereich der privaten Kapitaleinkünfte entfällt das Halbeinkünfteverfahren für natürliche Personen. Dividenden, Gewinnausschüttungen von GmbHs und Kurserträge mit Aktien werden daher in voller Höhe erfasst. Das gilt bei Aktienverkäufen aber nur, wenn die zu Grunde liegenden Aktien nach dem 31.12.2008 erworben worden sind. Ansonsten gilt weiterhin die derzeitige „Spekulationsbesteuerung“ in Verbindung mit dem Halbeinkünfteverfahren.

Werden Kapitalerträge in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft erzielt, gilt ab 2009 ein Teileinkünfteverfahren; die Steuerfreistellung reduziert sich bei Dividenden und Gewinnen aus Anteilsveräußerungen für ab 2009 angeschaffte Aktien und GmbH-Anteile von 50 % auf 40 %. Im Gegenzug sind hiermit in Zusammenhang stehende Aufwendungen zu 60 % abzugsfähig. Dieses Teileinkünfteverfahren gilt ebenfalls für Veräußerungsgewinne bei der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %; insofern gilt also nicht die Abgeltungsteuer.

cc) Sparerpauschbetrag

Der Werbungskostenpauschbetrag (51 €) geht zusammen mit dem Sparerfreibetrag (750 €) im einheitlichen Sparerpauschbetrag in Höhe von zusammen unverändert 801 € pro Person auf.

dd) Werbungskostenabzug

Der Ansatz der tatsächlichen Werbungskosten ist zukünftig ausgeschlossen. Dies gilt sowohl im Abgeltungsverfahren als auch über die Antragsveranlagung mit dem individuellen Steuersatz.

Der Werbungskostenabzug bleibt lediglich erhalten, wenn für Kapitalerträge in Ausnahmefällen kein abgeltender Steuersatz von 25 % gilt. Insoweit gilt hier gemeinsam mit den Einkünften der progressive Einkommensteuertarif, abzüglich der Erwerbsaufwendungen. Das betrifft unter weiteren Voraussetzungen Einkünfte im Zusammenhang mit Darlehensvereinbarungen an die eigene GmbH sowie mit einer Beteiligung als stiller Gesellschafter.

ee) Verfahrensvorschriften

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen entfällt ab 2009. Im Übrigen sind die für die Veranlagung erforderlichen Daten in der neu gestalteten Kapitalertragsteuer-Bescheinigung enthalten.

ff) Einführungs- und Übergangsregeln

Die Abgeltungsteuer ist grundsätzlich auf ab dem 1.1.2009 zufließende Kapitalerträge anzuwenden. Der Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens im Privatbereich und das neue Teileinkünfteverfahren im Betriebsvermögen gelten ebenso ab dem Jahr 2009 wie der Wegfall des Werbungskostenabzugs.

Hinsichtlich der Übergangsvorschriften ist insbesondere zu beachten:

- Vor 2009 erworbene Wertpapiere können mit Ausnahme von Zertifikaten weiterhin nach einem Jahr steuerfrei verkauft werden. Insoweit gilt also die bisherige Regelung fort (Bestandsschutz).
- Alle Zertifikate werden nach dem Entwurf steuerpflichtig. Zertifikate, die nicht als Finanzinnovationen gelten, fallen nicht in die große Übergangsregel für vor 2009 erworbene Wertpapiere. Realisierte Veräußerungserlöse unterliegen hier bereits ab dem 1.7.2009 der Abgeltungsteuer, sofern die Papiere nach dem 14.3.2007 erworben worden sind.
- Der Verkauf von vor 2005 abgeschlossenen Lebensversicherungen ist ab 2009 steuerpflichtig, sofern die Policen nach altem Recht steuerschädlich verwendet werden.