

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

Mandantenrundschriften 02/2007

Erbschaftsteuerreform • Unternehmensteuerreform • Bilanzpolitische Maßnahmen und Gestaltungen zum Jahreswechsel • Vorbereitung auf die Abgeltungsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

generell hat der Jahreswechsel, welcher Schnittpunkt zweier Besteuerungszeitpunkte ist, eine besondere Bedeutung. Dies trifft im betrieblichen Bereich regelmäßig auf die Bilanzpolitik zu. Aber auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung kann durch frühzeitig eingeleitete Sachverhaltsgestaltungen die Steuerbelastung oftmals deutlich vermindert werden.

Daneben ist der Jahreswechsel 2007/2008 durch eine Vielzahl an bedeutenden Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen gekennzeichnet, welche überwiegend in 2008 in Kraft treten. Insofern gilt es, derzeit noch bestehende Vorteile, wie beispielsweise bei den steuerlichen Abschreibungen, zu nutzen und andererseits Vorbereitungen im Hinblick auf die ab 2008 geltenden Änderungen zu treffen. Herauszuheben sind die Neuregelungen der bisherigen Ansparabschreibung und der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen sowie die ab 2008 neu geltende Möglichkeit für Einzelunternehmer und Personengesellschaften, nicht entnommene Gewinne mit einem Sondersteuersatz zu versteuern.

Im Bereich der Kapitaleinkünfte gilt es, sich bereits zum jetzigen Zeitpunkt auf die ab dem 1.1.2009 geltende Abgeltungsteuer vorzubereiten.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Friedrich Trautmann
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP - Dipl.-Kfm. Friedrich Trautmann WP u. StB
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA INTERNATIONAL®
Your Global Advantage

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Zukunft der Erbschaftsteuer
- 2 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements
- 3 Frist für die Altersvorsorgezulage 2005
- 4 Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

Für Unternehmer und Freiberufler

- 5 Beitragssätze der Sozialversicherung für 2008
- 6 Sachbezugswerte für 2008
- 7 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 8 Neuregelung des lohnsteuerlichen Reisekostenrechts
- 9 Neue Abschreibungsregeln
- 10 Investitionsabzugsbetrag statt Ansparabschreibungen
- 11 Steuerbelastungsänderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008
- 12 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne
- 13 Neuregelung der Hinzurechnungen bei der Berechnung der Gewerbesteuer ab 2008
- 14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 15 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

Für Personengesellschaften

- 16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 17 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung
- 18 Neue Regeln zur Jahresabschlusspublizität

Für Arbeitnehmer

- 19 Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale
- 20 Steuererminderung noch für das Jahr 2007

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Abgeltungsteuer - Grundzüge und Handlungsbedarf

Für Hauseigentümer

- 22 Steuererminderung noch für das Jahr 2007

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Neues aus der Gesetzgebung
- 24 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 25 Wichtige Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 26 Verdeckte Gewinnausschüttung - Checkliste: Wichtige Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen

Sonstiges

- 27 Wichtige Steuertermine 2008
- 28 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Zukunft der Erbschaftsteuer

Die Bund-Länder-Arbeitsgruppe unter Leitung von Finanzminister Peer Steinbrück und Hessens Ministerpräsident Roland Koch hat am 5.11.2007 die Eckpunkte der Einigung über das neue Erbschaftsteuerrecht vorgestellt. Nun soll kurzfristig ein Gesetzentwurf vorgelegt werden. Die bekannt gegebenen Eckpunkte lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Deutliche Anhebung der persönlichen Freibeträge in der Steuerklasse I auf 500 000 € für Ehegatten, 400 000 € für jedes Kind und 200 000 € für jeden Enkel mit dem Ziel, den Übergang eines normalen Einfamilienhauses damit auch weiterhin steuerfrei zu belassen. Stärker belastet werden sollen demgegenüber entfernte Angehörige und Fremde.
- Realitätsgerechte Bewertung des Grundvermögens.
- Die Unternehmensnachfolge soll nicht völlig, sondern nur zu 85 % steuerfrei gestellt werden, da unterstellt wird, dass 85 % des übergehenden Unternehmensvermögens sog. produktiven und damit begünstigten Zwecken dient. 15 % sollen sofort der Besteuerung unterworfen werden. Die in zehn Jahresschritten gewährte Steuerfreiheit der übrigen 85 % wird – wie auch schon im Vorfeld diskutiert – davon abhängig gemacht, dass die Arbeitsplätze im Betrieb über zehn Jahre mehrheitlich erhalten bleiben (hier soll es auf 70 % der Lohnsumme der letzten fünf Jahre ankommen) und der Betrieb zudem über 15 Jahre in seinem vermögenswerten Bestand fortgeführt wird. Weitere Details dürften wohl erst im konkreten Gesetzgebungsverfahren erarbeitet werden. Soweit allerdings „Verwaltungsvermögen“ (z.B. fremdvermietete Grundstücke, Wertpapiere, Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit Beteiligung unter 25 %) 50 % des Betriebsvermögens übersteigt, sollen insgesamt keine Vergünstigungen gewährt werden.
- Die Neuregelung soll 2008 in Kraft treten, wahlweise aber bei Erbfällen rückwirkend zum 1.1.2007 gelten.

Hinweis:

Die genaue Ausgestaltung des zukünftigen Rechts ist derzeit noch äußerst ungewiss. Im Zweifel sollten anstehende Vermögensübertragungen vertraglich vollständig vorbereitet werden, um dann, wenn das Gesetzgebungsverfahren auf einer sicheren Basis steht, rasch handeln zu können, um ggf. noch die bestehende Gesetzeslage zu nutzen.

2 Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements

Beschlossen wurde das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements. Die wesentlichen Neuregelungen treten rückwirkend ab dem 1.1.2007 in Kraft.

a) Anhebung des Übungsleiterfreibetrags

Der sog. **Übungsleiterfreibetrag** von bislang 1 848 € wird rückwirkend zum 1.1.2007 auf **2 100 €** im Kalenderjahr angehoben. Diese Steuerbefreiung kommt für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke zur Anwendung.

b) Neuer Freibetrag für nebenberufliche Tätigkeiten (Aufwandspauschale)

Alternativ zum sog. Übungsleiterfreibetrag, der nur die dort genannten nebenberuflichen Tätigkeiten begünstigt, wird ein neuer **Freibetrag für alle nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich** in Höhe von **500 €** jährlich eingeführt. Hiervon profitieren z.B. Vereinsvorstände, Platzwarte oder sonstige Vereinsshelfer. Diese Steuerfreiheit kommt ebenfalls rückwirkend ab dem 1.1.2007 zur Anwendung.

c) Erweiterter Spendenabzug

Die bisherige Unterscheidung bei den gemeinnützigen Zwecken zwischen besonders förderungswürdigen Zwecken und den übrigen gemeinnützigen Zwecken entfällt.

Hinweis:

Wie bislang sind allerdings Mitgliedsbeiträge an Sportvereine, kulturelle Vereine oder sonstige Hobbyvereine, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen und eine eigene kulturelle Betätigung der Mitglieder fördern, vom Spendenabzug ausgeschlossen. Hierzu zählen insbesondere Laientheater oder Laienchöre, Vereine zur Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde sowie Vereine zur Förderung der Tier- und Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums, des Amateurfunks, des Modellflugs und des Hundesports.

Spenden können **ab 2007 einheitlich mit bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte** oder alternativ mit 4 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden. Insoweit erfolgt keine Differenzierung nach den Empfängern und insgesamt eine Ausweitung des Abzugsvolumens.

Auch die **Großspendenregelung** für Einzelzuwendungen von mindestens 25 565 € entfällt. Stattdessen können im Jahr der Zuwendung nicht zu berücksichtigende Zuwendungen zeitlich uneingeschränkt vorgetragen werden. Ein einkommensteuerrechtlicher Rücktrag in den vorherigen Veranlagungszeitraum findet hingegen nicht mehr statt. Ein erweiterter Abzug ist ab 2007 bei **Zuwendungen an Stiftungen** möglich: Nicht mehr nur Spenden anlässlich der Neugründung, sondern auch spätere Zustiftungen in den Vermögensstock einer Stiftung werden begünstigt.

d) Vereinfachter Spendennachweis

Die Betragsgrenze für den **vereinfachten Spendennachweis** durch Bareinzahlungsbeleg oder durch Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts wird mit Wirkung ab dem 1.1.2007 von bisher 100 € auf nunmehr **200 €** angehoben.

e) Anhebung der Umsatzgrenze für Vereine

Die Umsatzgrenze, bis zu der steuerbegünstigte Körperschaften ihre Vorsteuer pauschal mit 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes berechnen können, wird ab 2008 von 30 678 € auf 35 000 € angehoben.

3 Frist für die Altersvorsorgezulage 2005

Wurde im Jahr 2005 ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Sparzulage für 2005 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2007** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts geschehen.

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

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

weit um einen **Grenzbetrag** handelt, d.h., wird der Betrag von 7 680 € auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Zu berücksichtigen sind alle Einkünfte im steuerlichen Sinne. Dabei ist zu beachten, dass Lohn-einkünfte um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € gemindert werden (wenn keine höheren Werbungskosten angefallen sind). Der Arbeitslohn des Kindes ist darüber hinaus um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**. Zu berücksichtigen sind auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Bezüge sind auch Ausbildungshilfen, z.B. **Zuschüsse** nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG, nicht: Darlehen).

Für Unternehmer und Freiberufler

5 Beitragssätze der Sozialversicherung für 2008

Gesetzliche Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2007	2008	2007	2008
Beitragsbemessungsgrenze				
- jährlich	63 000,00 €	63 600,00 €	54 600,00 €	54 000,00 €
- monatlich	5 250,00 €	5 300,00 €	4 550,00 €	4 500,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung und soziale Pflegeversicherung	2007	2008	2007	2008
Beitragsbemessungsgrenze				
- jährlich	42 750,00 €	43 200,00 €	42 750,00 €	43 200,00 €
- monatlich	3 562,50 €	3 600,00 €	3 562,50 €	3 600,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
- jährlich	47 700,00 €	48 150,00 €	47 700,00 €	48 150,00 €
- monatlich	3 975,00 €	4 012,50 €	3 975,00 €	4 012,50 €
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
- jährlich	42 750,00 €	43 200,00 €	42 750,00 €	43 200,00 €
- monatlich	3 562,50 €	3 600,00 €	3 562,50 €	3 600,00 €

6 Sachbezugswerte für 2008

Stellen Sie als Arbeitgeber Ihren Mitarbeitern kostenlos oder verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung, sind das sog. Sachbezüge. Sie sind Teil des Arbeitslohns und deshalb steuer- und sozialversicherungspflichtig. Der Wert dieser

Sachbezüge muss als „geldwerter Vorteil“ versteuert werden. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sachbezugsverordnung. In den vergangenen Jahren gab es jeweils unterschiedliche Sachbezugswerte für alte und neue Bundesländer. Für 2008 gelten erstmals einheitliche Werte. Dabei werden die Sachbezugswerte übernommen, die 2007 bereits in den alten Bundesländern angewendet wurden. Die **Werte für Verpflegung** belaufen sich auf **205 €** monatlich für eine **Vollverpflegung** (täglich 6,83 €), auf **45 €** monatlich für **Frühstück** (täglich 1,50 €) sowie auf jeweils **80 €** (täglich jeweils 2,67 €) für **Mittag- und Abendessen**.

7 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Mittlerweile dürfte vielfach das voraussichtliche Jahresergebnis für 2007 relativ gut abgeschätzt werden können. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** zu beantragen.

Hinweis:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere durch aktuelle Buchhaltungsauswertungen unterlegte Hochrechnungen.

8 Neuregelung des lohnsteuerlichen Reisekostenrechts

Das lohnsteuerliche Reisekostenrecht, welches für die steuerliche Behandlung von Reisekosten der Mitarbeiter und des Unternehmers eine herausragende Rolle spielt, wird ab 2008 mit Inkrafttreten der Lohnsteuerrichtlinien 2008 grundlegend neu geregelt. Insofern der Verweis auf die ausführlichen Hinweise im Mandanten-Rundschreiben 6/2007 in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter dem Beitrag „Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts“.

9 Neue Abschreibungsregeln

a) Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Grenze für steuerlich sofort abzugsfähige geringwertige Wirtschaftsgüter wird mit Wirkung **ab dem 1.1.2008** von bisher 410 € (ohne Umsatzsteuer) auf **150 €** abgesenkt.

Hinweis:

Es kann sich anbieten, ohnehin geplante Anschaffungen noch auf das Jahr 2007 vorzuziehen. Hierdurch kann die bisherige 410 €-Grenze **letztmals** ausgeschöpft werden. Diese Absenkung gilt übrigens nur für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb. Wird ein Wirtschaftsgut für die Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Miet- und Kapitaleinkünften erworben, bleibt es bei der 410 €-Grenze auch über das Jahr 2007 hinaus.

Für Anschaffungs- oder Herstellungskosten abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens **zwischen 151 € und 1 000 €** (ohne Umsatzsteuer), die einer selbständigen Nutzung fähig sind, ist ab dem 1.1.2008 ein **steuerlicher Sammelposten zu bilden**. Dieser Sammelposten ist (also kein Wahlrecht!) im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils $\frac{1}{5}$ aufzulösen. Scheidet ein Wirtschaftsgut im Laufe des Auflösungszeitraums aus dem Betriebsvermögen wegen Veräußerung, Entnahme oder Untergang aus, ist das ohne Wirkung auf den ursprünglich gebildeten Sammelposten.

b) Wegfall der degressiven Abschreibung

Neben der linearen (gleichmäßigen) Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer besteht bislang auch die Mög-

lichkeit, die degressive Abschreibung in Anspruch nehmen zu können. Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 **entfällt die degressive Abschreibung** ersatzlos für die **ab dem 1.1.2008** angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter. Für die vor dem 1.1.2008 angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter kann die degressive Abschreibung hingegen noch über die gesamte Nutzungsdauer in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

In vielen Fällen kann es sich bei anstehenden Investitionen anbieten, diese in das Jahr 2007 vorzuziehen, um noch in den Genuss der degressiven Abschreibung zu gelangen. Erforderlich ist, dass der Abschreibungsbeginn noch in 2007 liegt. Abschreibungen sind regelmäßig vorzunehmen ab dem Zeitpunkt der Lieferung des Wirtschaftsguts. Unmaßgeblich ist der Zeitpunkt der Bestellung oder der Zeitpunkt der Bezahlung des Kaufpreises. Umfasst der Kaufvertrag auch die Montage durch den Verkäufer, so beginnt die Abschreibung erst mit der Beendigung der Montage. Wird die Montage dagegen durch den Steuerpflichtigen oder in dessen Auftrag durch einen Dritten durchgeführt, so beginnt die Abschreibung bereits mit der Lieferung.

10 Investitionsabzugsbetrag statt Ansparabschreibungen

a) Investitionsabzugsbetrag

Die Ansparabschreibung wird umgestellt auf einen **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. Im Einzelnen wird auf die Beilage „Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer“ zum Mandanten-Rundschreiben 5/2007 auf den Punkt „Erweiterung der Ansparabschreibung (Investitionsabzugsbetrag)“ verwiesen.

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 €.

Hinweis:

Im Gegensatz zur früheren Regelung wird nicht mehr auf das Betriebsvermögen des Jahres vor der Bildung abgestellt. Damit muss hierauf bereits vor der Abschlusserstellung ein Augenmerk geworfen werden. Soweit die genannten Grenzen im Abzugsjahr nur geringfügig überschritten werden, kann geprüft werden, ob eine Einhaltung der Grenzen durch bilanzpolitische Maßnahmen erreicht werden kann.

b) Sonderabschreibung

Werden die in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Beitrag „Investitionsabzugsbetrag“ 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 können unabhängig davon in Anspruch genommen werden, ob in vorherigen Veranlagungszeiträumen ein **Investitionsabzugsbetrag** angesetzt worden ist.

c) Erstmalige Anwendung

Investitionsabzugsbeträge können bereits in Wirtschaftsjahren gebildet werden, die nach dem Tag der **Verkündung des Gesetzes**, welches am 18.8.2007 erfolgte, 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 Ansparabschreibung).

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

11 Steuerbelastungsänderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 sind verschiedene Änderungen erfolgt, welche die steuerliche Belastungssituation betreffen. Diese Änderungen gelten ab dem Jahr 2008. Zu nennen ist zunächst, dass der Einkommensteuerspitzenersatz in Höhe von 45 %, welcher ab einem zu versteuernden Einkommen von 250 000 € bzw. 500 000 € bei Zusammenveranlagung gilt, ab 2008 auch für gewerbliche Einkünfte anwendbar ist.

Insgesamt ergibt sich ab 2008 bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von beispielsweise 400 % folgende Belastungssituation:

Einkünfte	2007			2008			
	gewerbliche	nichtgewerbliche	nichtgewerbliche	gewerbliche	gewerbliche	nichtgewerbliche	nichtgewerbliche
EST-Spitzenersatz	42 %	42 %	45 %	42 %	45 %	42 %	45 %
GewSt (400 %)	16,67			14,00	14,00		
EST	35,00	42,00	45,00	42,00	45,00	42,00	45,00
Steuerermäßigung	7,50			13,30	13,30		
SolZ	1,51	2,31	2,48	1,58	1,74	2,31	2,48
Gesamtbelastung	45,68	44,31	47,48	44,28	47,44	44,31	47,48

Deutlich wird, dass die Belastung der gewerblichen Einkünfte bei Überschreiten der Einkunftsgrenze von 250 000 € bzw. 500 000 € (Anwendung des Spitzensteuersatzes von 45 %) recht deutlich von derzeit 45,68 % auf ab 2008 dann 47,44 % (bei einem Gewerbesteuer-Hebesatz von 400 %) ansteigt. Wird diese Einkunftsgrenze dagegen nicht überschritten, so ergibt sich ab 2008 eine Entlastung (2007: 45,68 % und 2008: 44,28 %).

Hinweis:

Soweit bei Gewerbetreibenden im Jahr 2008 voraussichtlich der Spitzensteuersatz zur Anwendung kommt, kann der Anstieg der Steuerbelastung Anlass sein, Einkünfte noch

in das Jahr 2007 vorzuziehen. Dem sich daraus ergebenden positiven Steuersatzeffekt steht allerdings ein negativer Zinseffekt gegenüber.

12 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

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

Die steuerliche Sonderbehandlung der nicht entnommenen Gewinne wird **nur auf Antrag** des Steuerpflichtigen gewährt. Antragsberechtigt ist der einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Einzelunternehmer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagung. Bei Personengesellschaften bedarf es keiner einheitlichen Antragstellung aller Gesellschafter.

Zwar ergibt sich aktuell noch kein Handlungsbedarf hinsichtlich einer konkreten Antragstellung, allerdings sollte schon zum jetzigen Zeitpunkt eine grobe Vorprüfung dahin gehend erfolgen, ob eine Antragstellung in absehbarer Zukunft Sinn machen kann, da dann Gestaltungen zu prüfen sind, um die Begünstigung zu optimieren.

Hinweis:

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

Im Hinblick auf eine möglichst weitgehende Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne können folgende Gestaltungen geprüft werden:

- Bei Freiberuflern kann ein **Übergang auf eine Bilanzierung** sinnvoll sein, da nur dann der Sondertarif für nicht entnommene Gewinne genutzt werden kann.
- Stehen kurzfristig **Entnahmen** an, so sollten diese zur Erreichung eines möglichst großen steuerlichen Begünstigungsvolumens **noch in 2007** getätigt werden. Umgekehrt sollten Einlagen möglichst bis Anfang 2008 hinausgeschoben werden, da diese dann in 2008 steuerunschädliches Entnahmepotenzial eröffnen.
- Soll eine Antragstellung erfolgen, so sind die Einlagen bzw. Entnahmen mit dem voraussichtlichen Ergebnisanteil abzustimmen. Notwendig ist also ein **Einlagen-/Entnahmenmanagement**. Erforderlich ist insoweit insbesondere eine unterjährige Überwachung und Hochrechnung des Gewinns. Gerade bei Gesellschaften mit stark schwankenden Gewinnen müssen Entnahmen genau geplant werden.
- Soweit die bislang thesaurierten Mittel zur Finanzierung des Geschäftsbetriebs nicht benötigt werden und eine entsprechende Liquidität besteht, kann es sich auch im Hinblick auf die ab 2009 geltende Abgeltungsteuer lohnen, die Mittel im Privatbereich anzulegen. Eine **Entnahme dieser Mittel noch in 2007** schafft darüber hinaus für zukünftige Jahre die Möglichkeit, private Steuerzahlungen und sonstige private Ausgaben oder ggf. auch Einlagen aus diesen Mitteln zu bedienen.
- Daneben ist zu prüfen, ob **noch in 2007 Entnahmen bislang thesaurierter Gewinne** erfolgen sollen, um aus diesem Bestand die zukünftigen Einkommensteuerzahlungen zu bedienen. Damit kann im Ergebnis die Thesaurierungsbegünstigung auf den Gewinn nach Gewerbesteuer angewendet werden, statt auf den Gewinn nach Gewerbesteuer und nach Einkommensteuer.

Hinweis:

Die gekennzeichneten Gestaltungsmöglichkeiten sind für den Einzelfall sehr sorgfältig unter Berücksichtigung aller steuerlichen Wirkungen zu überprüfen. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

13 Neuregelung der Hinzurechnungen bei der Berechnung der Gewerbesteuer ab 2008

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 sind die **Hinzurechnungstatbestände** bei der Berechnung der Gewerbesteuer grundlegend neu geregelt worden. Im Überblick stellen sich diese zukünftig wie folgt dar:

	bisher	ab 2008
Entgelte für Schulden (Zinsen, Disagio, usw.)	50 % der Dauerschuldzinsen	25 % aller Zinsen einschließlich Skonti usw.
Renten und dauernde Lasten	100 % der mit Gründung/Erwerb des Betriebs zusammenhängenden und beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Aufwendungen	25 % aller Aufwendungen (unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim Empfänger!)
Gewinnanteile des stillen Gesellschafters	100 % der beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Aufwendungen	25 % aller Aufwendungen (unabhängig von der steuerlichen Behandlung beim Empfänger!)
Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten	50 % der Aufwendungen für die Überlassung von Mobilien, wenn sie beim Empfänger nicht der Gewerbesteuer unterliegen (Ausnahme bei Überlassung eines Betriebs)	5 % aller Aufwendungen für die Überlassung von Mobilien und 16,25 % aller Aufwendungen für die Überlassung von Immobilien
Lizenzzahlungen	keine Hinzurechnung	6,25 % aller Aufwendungen
Freibetrag für Hinzurechnungen	kein Freibetrag	Freibetrag von 100 000 €

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Neuregelungen zu einer deutlichen Ausweitung der Hinzurechnungstatbestände führen. Andererseits sinkt die Belastung bei Zinsaufwendungen für langfristige Kredite durch die Absenkung der Hinzurechnungsquote von 50 % auf 25 % deutlich. Bei kleineren Unternehmen wirkt sich daneben der neu eingeführte Freibetrag aus.

Hinweis:

Die Auswirkungen dieser Gesetzesänderungen können nur für den konkreten Einzelfall bestimmt werden. Ratsam ist aber eine individuelle Planrechnung. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften diese Gesetzesänderungen im Ergebnis oftmals keine wesentlichen (positiven wie negativen) Steuerfolgen nach sich ziehen.

14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel**a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel**

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung oder

zumindest um ein Hinausschieben von Steuerbelastungen, um die Liquidität zunächst zu schonen.

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

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

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

b) Instrumente der Bilanzpolitik

aa) Bei Einnahme-Überschuss-Rechnung

Wird der Gewinn durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelt, z.B. bei Freiberuflern, kleinen Gewerbebetrieben und daneben auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**. Denn unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung werden Einnahmen grundsätzlich im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben grundsätzlich im Zeitpunkt des Geldabflusses erfasst.

Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich an:

- **Hinausschieben des Zuflusses von Einnahmen** durch verzögerte Rechnungsstellung oder Vereinbarung von entsprechenden Zahlungszielen;
- **Vorziehen von Ausgaben** durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen. Diese Maßnahmen führen allerdings regelmäßig zu **negativen Zinseffekten**.

Zu beachten sind folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen. Von einem Abfluss ist bereits auszugehen, wenn der Auftrag an das Kreditinstitut gegeben wird, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich durchgeführt.
- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss mit Entgegennahme des Schecks (= Zahlungsmittel) gegeben, auch wenn dieser erst später der Bank eingereicht wird. Ein Abfluss ist bei Hingabe des Schecks (z.B. mit Postaufgabe) gegeben und nicht erst im Zeitpunkt der Belastung des Bankkontos.
- Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) wird ein Zufluss im abgelaufenen Jahr noch dann angenommen, wenn diese tatsächlich erst innerhalb kurzer Zeit nach dem Jahreswechsel zufließen und wirtschaftlich zu dem abgelaufenen Jahr gehören. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. Als „kurze Zeit“ wird ein Zeitraum von höchstens zehn Tagen vor bzw. nach dem Jahreswechsel angesehen.
- Nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 1.8.2007, Aktenzeichen XI R 48/05) werden **Umsatzsteuervorauszahlungen** als regelmäßig

wiederkehrende Zahlungen eingestuft. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 1999 am 6.1.2000 gezahlt. Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass diese bereits in 1999 in der Einnahme-Überschuss-Rechnung als Betriebsausgabe anzusetzen ist.

bb) Bei Bilanzierung

Zur zeitlichen **Verlagerung von Einkünften** bieten sich bei bilanzierenden Kaufleuten bewährte Instrumentarien an; insbesondere sind zu nennen:

- **Abbruchkosten:** Der Abbruch von Gebäuden oder Gebäudeteilen führt zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben, soweit die Gebäude vom Steuerpflichtigen errichtet worden sind oder der Erwerb ohne Abbruchsabsicht erfolgte. Allerdings muss der Abbruch tatsächlich im Jahr 2007 erfolgt sein, um die Aufwendungen 2007 berücksichtigen zu können; eine bestehende Abbruchabsicht rechtfertigt nach Ansicht der Finanzverwaltung noch keine Abschreibung des Gebäudes.
- **Abfindungen:** Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine Abfindungsverpflichtung ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2007 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2007 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- **Abschreibungen:** siehe hierzu in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Beitrag „Neue Abschreibungsregeln“.
- **Abzinsungsgebot:** In der Steuerbilanz sind unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- **Forschung und Entwicklung:** Aufwendungen für Forschung und Entwicklung sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2007 das steuerliche Ergebnis 2007 mindert.
- **Gewinnrealisierung:** Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung bzw. Fertigstellung oder Abnahme in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und die Gewinnrealisation in das folgende Geschäftsjahr verlagert wird.
- **Gratifikationen:** Für die Zusage später auszahlbarer Gratifikationen, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2007 darf in der Bilanz zum 31.12.2007 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2007 erfolgt.
- **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen:** Werden Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen noch im Jahr 2007 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- **Werbemaßnahmen:** Aufwendungen für Werbemaßnahmen stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2007 geprüft werden sollte.
- **Wertaufholungsgebot:** Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz eines höheren Werts zu verhindern.

15 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

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

Hinweis:

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

b) Vermeidung von Dauerschuldzinsen bei Kontokorrentschulden

Betriebliche Zinsen mindern zwar grundsätzlich den steuerlichen Gewinn, doch erfolgt bei der Gewerbesteuer dann nach derzeitigem Recht eine nur hälftige Berücksichtigung mit einer entsprechenden **Gewerbesteuerbelastung**, wenn es sich u.a. um langfristige Schulden (sog. Dauerschulden) handelt. Diese gewerbesteuerliche Benachteiligung tritt auch bei **Kontokorrentverbindlichkeiten** ein, wenn diese durchgängig einen Schuldsaldo aufweisen. Dabei werden die niedrigsten Kontostände an sieben Tagen außer Acht gelassen und als Dauerschuld wird für das gesamte Jahr der achtniedrigste Schuldsaldo angesetzt. Somit sollte angestrebt werden, den Schuldsaldo mindestens für acht Tage möglichst weitgehend abzubauen oder sogar zu beseitigen, um den gewerbesteuerlichen Nachteil zu vermindern bzw. ganz zu verhindern. Weist das Kontokorrentkonto an mindestens acht Tagen im Jahr einen positiven Saldo auf, können sich hieraus grundsätzlich keine gewerbesteuerlichen Nachteile ergeben.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass auf Grund der Änderungen durch das Unternehmensteuergesetz 2008 ab 2008 bei der Berechnung der Gewerbesteuer nicht mehr zwischen Dauerschuldzinsen und anderen Zinsaufwendungen differenziert wird (siehe hierzu in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter „Neuregelung der Hinzurechnungen bei der Berechnung der Gewerbesteuer ab 2008“), so dass eine Vermeidung von Dauerschulden im Gestaltungsweg lediglich noch für 2007 Sinn macht.

c) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

Werden bei der Veräußerung bestimmter langfristig genutzter Wirtschaftsgüter stille Reserven aufgedeckt, kann eine **Versteuerung** zeitlich unter Umständen **langfristig hinausgeschoben werden**, indem die aufgedeckten stillen Reserven mit den Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verrechnet werden.

Eine derartige Übertragung ist an Voraussetzungen geknüpft, insbesondere kann die Übertragung nur innerhalb bestimmter **Fristen** erfolgen. Soweit im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserven keine Neuinvestition erfolgt, kann der Gewinn zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren nach Bildung der Rücklage erfolgen. Soweit in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang un versteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob **geeignete Investitionen vorgezogen werden** sollten bzw. ob mit der Herstellung von Gebäuden noch im Jahr 2007 begonnen werden sollte, um die Versteuerung dieser Beträge langfristig hinauszuschieben.

Für Personengesellschaften

16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

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

Wenn 2007 mit einem derartigen Verlust zu rechnen ist, sollte die steuerliche Verrechenbarkeit der voraussichtlichen Verluste geprüft werden. Falls eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2007 nicht oder nicht vollständig realisiert werden kann, wären die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren ausgleichbar. Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch 2007 ergriffen werden müssen, erhöht werden, z.B.

- Vereinbarung einer höheren Haftsumme des Kommanditisten, die allerdings noch bis zum Abschlussstichtag in das Handelsregister eingetragen werden muss;
- Wechsel aus der Kommanditisten- in die Komplementärstellung, also hin zu einer unbeschränkten Haftung;
- Erhöhung des Kapitalkontos durch Einlagen oder durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage;
- Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses durch bilanzrechtliche Maßnahmen.

Hinweis:

Die Konsequenzen – vor allem auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

17 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Gesellschaftern einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine **Steuerermäßigung** gewährt, die die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ausgleichen soll. Die gewünschte Entlastungswirkung wird aber häufig nicht erreicht. Bestimmte Gestaltungen können Abhilfe schaffen. Problematisch sind z.B. folgende Fälle:

- Es bestehen mehrere Gewerbebetriebe und diese weisen teilweise Verluste aus;
- aus anderen Einkunftsquellen werden Verluste realisiert;
- es besteht ein Verlustrücktrag.

Zusätzliche **Problembereiche** ergeben sich **bei Personengesellschaften** daraus, dass die einzelnen Gesellschafter die Ermäßigung gesetzlich zwingend anteilig im Verhältnis des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels geltend machen müssen, während die Verteilung des Gewinns der Personengesellschaft für steuerliche Zwecke auf Grund von Vorabgewinnen oder auch von Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen o.Ä. hiervon deutlich abweichen kann. Hierdurch bedingt kann die Steuerermäßigung unter Umständen nicht oder nicht in dem gewünschten Umfang ausgenutzt werden.

Insoweit ist zu beachten, dass die Bedeutung der Steuerermäßigung bei gewerblichen Einkünften ab dem Jahr 2008 ganz erheblich ansteigt. Denn zum Ausgleich der Streichung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer beträgt der Anrechnungsfaktor ab 2008 nun 3,8 statt bisher 1,8. Insoweit auch der Hinweis auf die Berechnungen in der Tabelle in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter der Überschrift „Steuerbelastungsänderungen durch die Unternehmensteuerreform 2008“).

Hinweis:

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

18 Neue Regeln zur Jahresabschlusspublizität

Erhebliche Verschärfungen sind bei der Jahresabschlusspublizität eingetreten und zwar für alle Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2005 beginnende Geschäftsjahre, regelmäßig also für das Geschäftsjahr 2006. Nach den nunmehr geltenden Regeln ist einheitlich für alle publizitätspflichtigen Unternehmen, also insbesondere Kapitalgesellschaften und die GmbH & Co. KG, unabhängig von der Größe des Unternehmens der Jahresabschluss **im elektronischen Bundesanzeiger bekannt zu machen**. Eine Einreichung beim Handelsregister entfällt. Keine Änderungen treten ein hinsichtlich des Umfangs der offen zu legenden Dokumente. Auch bleibt es grundsätzlich für die Offenlegung bei der Maximalfrist von zwölf Monaten.

Hinweis:

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

Von besonderer Bedeutung ist, dass **der elektronische Bundesanzeiger die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen prüft**. Das Bundesamt für Justiz als zuständige Verwaltungsbehörde soll dann ein Ordnungsgeldverfahren veranlassen, wenn der Offenlegungspflicht nicht oder nicht ordnungsgemäß nachgekommen wird. Das Ordnungsgeld beträgt zwischen 2 500 € und 25 000 €. Im Gegensatz zum bisherigen Ordnungsgeldverfahren bedürfen also zukünftig die Einleitung des Verfahrens und die Verhängung des Ordnungsgelds keines Antrags mehr. Weiterhin kann zukünftig das Ordnungsgeldverfahren gegen die Kapitalgesellschaft selbst und nicht nur gegen ihre Organmitglieder, die der Offenlegungspflicht nicht oder nicht vollständig nachgekommen sind, durchgeführt werden. Wird die Offenlegungspflicht nicht binnen sechs Wochen nach Androhung des Ordnungsgelds erfüllt oder die Unterlassung mittels Einspruch gerechtfertigt, so ist das Ordnungsgeld festzusetzen und erneut die Festsetzung eines Ordnungsgelds anzudrohen.

Hinweis:

Die Tatsache, dass nunmehr die Prüfung, ob den Offenlegungspflichten nachgekommen wird, umfassend und von Amts wegen erfolgt, führt zu einer deutlichen **Verschärfung gegenüber der bisherigen Rechtslage**, worauf die betroffenen Unternehmen regelmäßig mit einer Umstellung der bisherigen Offenlegungspraxis reagieren müssen.

Für Arbeitnehmer

19 Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale

Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte werden seit 2007 der Privatsphäre zugerechnet (sog. Werkstorprinzip). Zum Ausgleich von Härtefällen können Pendler ab dem 21. Entfernungskilometer 0,30 € je Entfernungskilometer wie Werbungskosten bzw. wie Betriebsausgaben abziehen. Einzelkosten können grundsätzlich nicht abgezogen werden. Offen ist, ob die Regelungen zur Entfernungspauschale verfassungsgemäß sind.

Der **Bundesfinanzhof** hat es mit Beschluss vom 23.8.2007 (Aktenzeichen VI B 42/07) als ernstlich zweifelhaft angesehen, ob das ab 2007 geltende Abzugsverbot der ersten 20 Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verfassungsgemäß ist. Zuvor hatte bereits das Finanzgericht Niedersachsen mit Beschluss vom 2.3.2007 (Aktenzeichen 7 V 21/07) das am Verfahren beteiligte Finanzamt im Wege der Aussetzung der Vollziehung verpflichtet, einen beantragten Freibetrag ungekürzt – also auch für die ersten 20 km der Entfernung – auf der Lohnsteuerkarte einzutragen.

Die **Finanzverwaltung** hat auf diese Unsicherheiten reagiert: Auf Antrag werden derzeit Freibeträge auf Grundlage des früheren Rechtsstands auf der Lohnsteuerkarte eingetragen. Des Weiteren werden betroffene Einkommensteuerveranlagungen des Steuerpflichtigen vorläufig veranlagt. Damit ist eine spätere Änderung zu Gunsten des Steuerpflichtigen ohne sein Zutun möglich. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann die Zahlung der aus der Anwendung der Neuregelung entstehenden und derzeit noch umstrittenen Mehrsteuer ausgesetzt werden. Soweit sich dann später allerdings die Rechtmäßigkeit der Entfernungspauschale herausstellt, wären die ausgesetzten Steuerbeträge einschließlich Zinsen nachzuzahlen.

20 Steuerminderung noch für das Jahr 2007

Um die Steuerlast für das Jahr 2007 zu mindern, kann überlegt werden, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Ausgaben im Jahr 2007 geleistet werden (**Abflussprinzip**), so dass durch **Vorziehen von Ausgaben** die Steuerbelastungen verschiedener Jahre (in Grenzen) gestaltet werden können.

Voraussetzung der Abziehbarkeit ist, dass die Ausgaben berufsbedingt bzw. **beruflich** (und nicht privat) **veranlasst** sind und **nachgewiesen** werden. Werbungskosten wirken sich steuerlich nur aus, soweit sie den **Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 €** übersteigen. Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden (z.B. Schreibtisch), sind nicht (vollständig) im Jahr der Zahlung abziehbar, sondern nur über Abschreibungen, also verteilt auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzung. **Geringwertige Wirtschaftsgüter** (Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 €) können aber steuerlich im Jahr der Anschaffung sofort geltend gemacht werden. Insoweit treten ab 2008 keine Änderungen ein.

„**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**“, für die besondere Voraussetzungen und Höchstbeträge gelten (vgl. Mandanten-Rundschreiben 3/2006 in der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ den Beitrag „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“), können gesondert **neben** dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgezogen werden; sie werden also nicht auf den Pauschbetrag angerechnet.

Einzelne Besonderheiten

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

Hinweis:

Ob die Abzugsbeschränkungen durch **außerhäusliche Arbeitszimmer** oder Vermietung des Arbeitszimmers an den Arbeitgeber vermieden werden können, wäre im Einzelfall zu prüfen. Derartige Gestaltungen sollten nicht ohne steuerliche Beratung durchgeführt werden. Nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen Arbeitsmittel, die nicht zur **Ausstattung des Arbeitszimmers** gehören, z.B. Bücherregal oder Schreibtisch. Ob die Abschaffung der Abzugsmöglichkeit jedenfalls in den Fällen, in denen für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, **verfassungsgemäß** ist, wird in der Steuerfachliteratur bezweifelt. Es kann zu überlegen sein, entsprechende Aufwendungen bis zu einer höchstrichterlichen Klärung dieser Frage steuerlich geltend zu machen und ablehnende Bescheide verfahrensrechtlich offen zu halten.

Auch **Bewirtungsaufwendungen** eines Arbeitnehmers können beruflich veranlasst und damit abzugsfähig sein (vgl. hierzu eingehend Mandanten-Rundschreiben 5/2007 in der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ den Beitrag „Bewirtungskosten als Werbungskosten“ und Mandanten-Rundschreiben 4/2007 in der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ den Beitrag „Abzug von Bewirtungsaufwendungen für Mitarbeiter als Werbungskosten“). So beispielsweise nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs bei Bewirtungsaufwendungen aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte und der Verabschiedung in den Ruhestand. Für den Werbungskostenabzug ist zunächst der Anlass der Bewirtungsaufwendungen entscheidend. Für die berufliche oder private Veranlassung der Kosten einer Veranstaltung ist aber auch von Bedeutung, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Steuerpflichtigen oder des Arbeitgebers), um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Steuerpflichtigen handelt. Zu berücksichtigen ist außerdem, in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob dies nicht der Fall ist.

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

Aufwendungen für die Teilnahme an **Fachkongressen** können nach der aktuellen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nach einer Prüfung des Einzelfalls auch dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn das Programm gewisse private Belange berücksichtigt (vgl. hierzu Mandanten-Rundschreiben 3/2007 in der Rubrik „Für Arbeitnehmer“ den Beitrag „Aufwendungen für die Teilnahme an Fachkongressen abzugsfähig?“).

Gebühren für **Lehrgänge** zum Erwerb beruflicher Kenntnisse führen im Jahr der Zahlung zu Werbungskosten. Sofort abziehbar sind **Porto** und **Verbrauchsmaterialien**, soweit sie für berufliche Zwecke bestimmt sind. Ein **Schreibtisch** kommt als geringwertiges Wirtschaftsgut in Frage, ebenso wie Einzelelemente (Rollcontainer, Computerbeistelltisch), falls sie getrennt nutzbar sind. Standfeste **Einzelregale** kommen ebenfalls als geringwertige Wirtschaftsgüter in Betracht.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Abgeltungsteuer – Grundzüge und Handlungsbedarf

a) Grundzüge der Abgeltungsteuer

Ab 2009 werden Kapitaleinkünfte grundsätzlich mit einer 25 %igen Abgeltungsteuer belegt (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) und damit also nicht mehr in die Veranlagung des Steuerpflichtigen einbezogen. Die Abgeltungsteuer wird an der Quelle einbehalten, also beispielsweise bei der Depotbank, die die Zinsen oder Dividenden auszahlt. Von besonderer Bedeutung ist, dass in diesem Zuge die Kapitaleinkünfte neu definiert werden. Insbesondere unterliegen zukünftig Veräußerungsgewinne bei nach 2008 angeschafften Wertpapieren unabhängig von der Haltedauer der Besteuerung.

b) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer

Zu beachten ist, dass die Abgeltungsteuer in einer Reihe von Fällen nicht gelten wird, sondern auch nach 2008 die individuelle Besteuerung. Zu nennen sind folgende Fälle:

- Werden **Kapitalerträge in einem Betriebsvermögen**, also in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft, vereinnahmt, so gilt die Abgeltungsteuer generell nicht.
- Die Abgeltungsteuer gilt auch dann nicht, **wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind**, wie beispielsweise eine stille Beteiligung eines Kindes am GmbH-Anteil der Eltern.
- Die Kapitalerträge werden von einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilseigner mit einer Beteiligungsquote von mindestens 10 % gezahlt („**Gesellschafterdarlehen**“).
- Bei sog. „**Back to back**“-Finanzierungen, wenn also eine Bank Kapitalerträge schuldet und der Gläubiger seinerseits dort einen Kredit aufgenommen hat. Beispiel: Person A hat ein Sparbuch bei der Bank B, welche ihm einen Finanzierungskredit für eine vermietete Immobilie gegeben hat. Die Sparbuchzinsen unterliegen dann nicht der Abgeltungsteuer. Allerdings wird diese Ausnahmeregelung vom Gesetzgeber wohl noch abgeschwächt werden.

c) Aktueller Handlungsbedarf

Die Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 bringt für viele Steuerpflichtige steuerliche Vorteile, soweit die Kapitaleinkünfte die Sparerpauschbeträge von 801 € bzw. 1 602 € bei Zusammenveranlagung übersteigen.

Grundsätzlich tritt die **Abgeltungsteuer erst ab dem 1.1.2009** in Kraft. Insofern ist vor voreiligem Handeln in Bezug auf beworbene neue „abgeltungsteueroptimierte“ Anlageprodukte und im Hinblick auf Depotumschichtungen zu warnen. Dennoch sollten bereits aktuell bestimmte Regeln bedacht werden:

- Vermögen in Anlagen umschichten, deren **Zinsen erst ab 2009 gezahlt werden**, um von der (eventuell) günstigeren Abgeltungsteuer zu profitieren.
- **Bestehende Freistellungsaufträge** werden von den Kreditinstituten auch zukünftig berücksichtigt. Da lediglich 801 € an Kapitaleinkünften steuerfrei sind, sollten Freistellungsaufträge sinnvoll zugeordnet werden. Auch kann es nützlich sein, Anlageformen mit niedrigen Gebühren zu wählen, da keine Werbungskosten mehr geltend gemacht werden können.
- Spätestens **Ende 2008 Wertpapiere kaufen**, die (nach einjähriger Haltefrist) zu einem beliebigen späteren Zeitpunkt steuerfrei verkauft werden können (Nutzung der Übergangsregelung).
- Bei **Zertifikaten** sind die **besonderen Übergangsregelungen** zu beachten. Bei bestimmten Zertifikaten gilt bei einem Erwerb nach dem 14.3.2007 der Bestandsschutz nur bis zum 30.6.2009. Bei späteren Verkäufen unterliegen die Veräußerungsgewinne der Abgeltungsteuer.

- Beachten, dass zukünftig ein **Werbungskostenabzug nicht mehr möglich** ist.
- Nach derzeitiger Rechtslage bestehen zukünftig **Privilegien für bestimmte Investmentfonds**. Insoweit gilt es zu beobachten, ob diese Vorteile weiter erhalten bleiben. Ggf. sollten dann noch in 2008 entsprechende Anteile erworben werden.
- Treten **Verluste** auf, so ist zu beachten, dass nach den neuen Regelungen zwischen Altverlusten, die vor 2009 entstanden sind, und Verlusten nach 2009 unterschieden werden muss. Erstere dürfen nur noch bis 2013 mit Veräußerungsgewinnen aller Art verrechnet werden. Nach 2013 ist es nur noch möglich, die Verluste mit Veräußerungsgewinnen aus Immobiliengeschäften zu verrechnen, da private Veräußerungen von Wertpapieren ab 2009 als Einkünfte aus Kapitalvermögen geführt werden, vorher jedoch unter sonstige Verluste fallen. Die Spekulationsverluste, die nach 2009 entstehen, können dagegen mit Gewinnen aus Dividenden, Zinsen und auch anderen privaten Veräußerungsgewinnen verrechnet werden. Eine Verrechnung mit anderen Einkünften ist allerdings nicht möglich. Ratsam ist es daher, bestehende Altverluste möglichst bald steuerlich zu nutzen.

Für Hauseigentümer

22 Steuerminderung noch für das Jahr 2007

Für Hauseigentümer mit Vermietungseinkünften gelten verschiedene Besonderheiten, wenn durch das Vorziehen von durch die Vermietungstätigkeit veranlassten Werbungskosten die Steuerlast noch für das Jahr 2007 gemildert werden soll.

a) Grundsätze des Werbungskostenabzugs

Damit sich Ausgaben noch für das Jahr 2007 steuerlich auswirken, ist z.B. Folgendes zu beachten:

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip** (siehe in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ unter dem Beitrag „Bei Einnahmeüberschuss-Rechnung“).
- Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines vermieteten Gebäudes können nicht sofort vollständig abgezogen werden, sondern wirken sich steuerlich erst über langjährige **Abschreibungen** aus.
- Grundsätzlich mit der Zahlung abziehbar sind **Erhaltungsaufwendungen** (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten). Von diesem Grundsatz bestehen jedoch wichtige Ausnahmen. So sind Aufwendungen für die **Erweiterung** oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** eines bestehenden Gebäudes nicht sofort, sondern nur über Abschreibungen berücksichtigungsfähig, außer die Aufwendungen betragen nicht mehr als 4 000 € ohne Umsatzsteuer. Auch nicht sofort, sondern lediglich über die Abschreibungen können die Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen** abgezogen werden, die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (**anschaffungsnahe Herstellungskosten**). Bei der Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten ist, werden Erweiterungsaufwendungen nicht mit einbezogen, da diese ohnehin nicht zu den sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen gehören. Weiterhin ausgegrenzt aus der 15 %-Prüfung werden jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsaufwendungen. Der Vermieter kann aber auch bestimmte, nicht unter eine der genannten Ausnahmen fallende, an sich also sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen für überwiegend Wohnzwecken dienende Gebäude, steuerlich auf **zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen**. Das kann z.B. günstig sein, wenn sich die Aufwendungen 2007 nicht oder nur geringfügig steuerlich auswirken.

Hinweis:

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

b) Einzelne Besonderheiten

Damnum: Durch ein Damnum kann die Steuerwirksamkeit von Zinsen vorverlagert werden. Die laufenden Zinsen werden dafür verringert. Die sofortige Abziehbarkeit eines marktüblichen Damnums wird anerkannt. Marktüblich ist bei einem Zinsfestschreibungszeitraum von mindestens fünf Jahren ein Damnum in Höhe von bis zu 5 %.

Gartenanlagen: Aufwendungen für die Instandhaltung können bei vermieteten Objekten sofort abgezogen werden.

Renovierungen: Aufwendungen für noch während der Vermietungszeit durchgeführte Renovierungen sind grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar. Vorsicht ist geboten, wenn danach eine Selbstnutzung oder Veräußerung geplant ist.

Vorab entstandene Werbungskosten: Ausgaben können auch dann anzuerkennen sein, wenn aus der Immobilie z.B. wegen Leerstands noch keine Einnahmen erzielt werden. Im Einzelfall können zahlreiche Aufwendungen in Betracht kommen, z.B. Abstandszahlungen, Beratungskosten, Bürobedarf, Darlehenskosten, Erbbauzinsen, Fahrtkosten, Finanzierungskosten, Gebäudeversicherungen, Grundsteuer, Kosten der Mietersuche, Mietausfallversicherung, Portokosten, Reisekosten, Telefonkosten etc. Es sollte darauf geachtet werden, dass sich ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit (geplanten) Vermietungseinkünften nachweisen lässt, z.B. durch Dokumentation der Bemühungen um Bebaubarkeit oder Vermietung.

Vorfälligkeitsentschädigungen sind als Schuldzinsen zu qualifizieren und damit nur steuerlich abziehbar, wenn das mit dem Darlehen finanzierte Objekt weiterhin vermietet wird, z.B. in Umfinanzierungsfällen. Im Zusammenhang mit der Veräußerung des bisher vermieteten Grundbesitzes sind Vorfälligkeitsentschädigungen in der Regel steuerlich nicht abziehbar.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Neues aus der Gesetzgebung**a) Unternehmensteuerreform 2008**

Die lange Zeit kontrovers diskutierte Reform der Unternehmensbesteuerung ist mit der Verkündung des **Unternehmensteuerreformgesetzes 2008** am 14.8.2007 im Bundesgesetzblatt in Kraft getreten (BGBl. I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630). Mit den Änderungen, die im Allgemeinen ab 2008 gelten, soll insbesondere ein Beitrag zur weiteren Verbesserung der Rahmenbedingungen für ein Wachstum der Wirtschaft und zur Schaffung neuer Arbeitsplätze geleistet werden. Per Saldo soll die Unternehmensteuerreform zu einer Entlastung in Höhe von 5 Mrd. € führen. Aus bisherigen Erfahrungen aus der Praxis kann festgestellt werden, dass kleine und mittlere Unternehmen deutlich entlastet werden. Aus der Fülle der Rechtsänderungen seien hier nochmals die für die GmbH und ihre Gesellschafter bedeutsamen Änderungen hervorgehoben.

- **Tarifabsenkung:** Die Gesamtbelastung der GmbH durch Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag sinkt von derzeit knapp unter 40 % auf ca. 30 % ab 2008. Erreicht wird dies durch eine Absenkung des **Körperschaftsteuersatzes** von 25 % auf **15 %** und eine Absenkung der Gewerbesteuermesszahl von 5 % auf 3,5 %, allerdings unter gleichzeitiger **Abschaffung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer**.

- Werden **Gewinne** der Kapitalgesellschaft **ausgeschüttet**, so wird nach bisherigem Recht die Gewinnausschüttung auf Seiten des Anteilseigners hälftig von der Besteuerung freigestellt (Halbeinkünfteverfahren), um die Vorbelastung auf Seiten der Kapitalgesellschaft durch die Körperschaftsteuer hinreichend zu berücksichtigen. Die andere Hälfte der Gewinnausschüttung unterliegt dann beim Gesellschafter der individuellen Einkommensteuer. Ab 2009 werden Gewinnausschüttungen ebenso wie andere Kapitaleinkünfte im Privatbereich mit einer **25 %igen Abgeltungsteuer** belastet. Das **Halbeinkünfteverfahren** wird für Einkünfte im Privatvermögen **abgeschafft** und im betrieblichen Bereich auf ein Teileinkünfteverfahren mit einer Steuerfreistellung von 40 % umgestellt.
- Im Rahmen der Gegenfinanzierung wird grundsätzlich für alle Unternehmen eine sog. **Zinsschranke** eingeführt, die gegen eine „übermäßige“ Fremdfinanzierung der Unternehmen gerichtet ist und verhindern soll, dass mittels einer hohen Fremdfinanzierung Gewinne in das Ausland verlagert werden. Belastet werden sollen aber nur solche Unternehmen, die wirtschaftlich mit anderen Unternehmen verflochten sind; der Tatbestand setzt daher die **„Zugehörigkeit zu einem Konzern“** voraus. Weiterhin ist dazu herauszustellen, dass auch nur die Unternehmen von der zukünftigen Abzugsbeschränkung betroffen sind, bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mehr als 1 Mio. € übersteigen. Wird die 1 Mio.-Grenze überschritten (Freigrenze), so kann der gesamte Betrag, um den die Zinsaufwendungen die Zinserträge übersteigen, nur in Höhe von 30 % des Gewinns vor Steuern, Zinsen und vor Abschreibungen steuerlich berücksichtigt werden. Ein danach nicht berücksichtigungsfähiger Zinsaufwand kann zeitlich unbefristet vorgetragen werden.
- **Hinzurechnung von Zinsen, Mieten und Pachten:** Die derzeitige hälftige Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bei der Gewerbesteuer, also von Zinsen für langfristige Darlehen, wird ersetzt durch eine generelle Hinzurechnung von 25 % aller gezahlten Schuldzinsen. Auch Mieten, Pachten und Leasingraten werden anteilig bei der Berechnung der Gewerbesteuer hinzugerechnet. Hierbei wird nur der sog. Finanzierungsanteil berücksichtigt. Dieser wird bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens pauschal mit 20 % und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit 65 % der Aufwendungen angenommen. Von der Summe aus gezahlten Zinsen und den jeweiligen Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten und Leasingraten wird ein Freibetrag von 100 000 € abgezogen.
- **Abschaffung der degressiven Abschreibung** bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei einer Anschaffung oder Herstellung ab dem 1.1.2008, so dass diese Wirtschaftsgüter nur noch linear über die Nutzungsdauer abgeschrieben werden können.
- **Verlustabzug in „Mantelkauffällen“:** Eine deutliche Einschränkung bringt die Steuerreform in Bezug auf den Erwerb von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit nicht genutzten Verlustvorträgen. Hier wird zukünftig die Verlustnutzung weiter deutlich eingeschränkt, weil künftig ausschließlich auf das Merkmal „Anteilsübergang“ abgestellt wird. Gehen innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile über, entfällt die Verlustnutzung in Höhe der Quote des Anteilsübergangs; gehen mehr als 50 % der Anteile über, so entfällt der Verlustvortrag sogar völlig, d.h. mit Wirkung für alle Gesellschafter, auch wenn z.B. nur der Hauptgesellschafter seine Beteiligung veräußert.

Hinweis:

Erste **Musterrechnungen** zur Unternehmensteuerreform zeigen, dass die **Gesamtsteuerbelastung** (Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag) bei den Kapitalgesellschaften tatsächlich deutlich sinkt, und zwar z.B. bei Gewerbesteuerhebesätzen von 400 % auf 29,83 % und bei 490 % auf 32,98 %. Im konkreten Einzelfall sind allerdings auch noch etwaige belastende Wirkungen aus Gegenfinanzierungsänderungen (z.B. auf Grund der Zinsschranke) zu beachten.

Aus steuerplanerischer Sicht deutlich hervorzuheben ist die künftig stark **gestiegene Bedeutung der Gewerbesteuer**, die nunmehr „auf Augenhöhe“ mit der Körperschaftsteuer liegt und daher besonderer Beachtung bedarf.

b) Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG)

Bereits anlässlich der Beilage 5/2006 (!) hatten wir ausführlich über den Referentenentwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (**MoMiG**) sowie zur **Absenkung des Mindestkapitals** und **Vereinfachung/Deregulierung des GmbH-Rechts** berichtet. Das Gesetzgebungsverfahren konnte aber in 2007 noch nicht abgeschlossen werden, die endgültige Fassung wird nunmehr für das Frühjahr 2008 erwartet. Zielsetzung des Verfahrens ist insbesondere, die GmbH in Europa wieder konkurrenzfähig zu machen (Schlagwort: „Die deutsche Antwort auf die Limited“).

Die **Schwerpunkte** der Modernisierungsvorhaben lassen sich auch nach dem derzeitigen Stand in drei Bereiche einteilen:

Beschleunigung von Unternehmensgründungen: Durch **Herabsetzung des Mindeststammkapitals** auf 10 000 €, Stückelung der Geschäftsanteile auf einen Mindestbetrag von nur noch 1 € (bislang 50 €), Flexibilisierung bei der Übertragung von Geschäftsanteilen durch die Möglichkeit der Übernahme mehrerer Geschäftsanteile und der **Beschleunigung der Registereintragung** im Zusammenspiel mit der schon eingeleiteten Einführung des **elektronischen Handelsregisters** sowie der Möglichkeit einer neuen Rechtsform der Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) mit einem Stammkapital von unter 10 000 €.

Erhöhung der Attraktivität der GmbH: Durch Einräumung der Möglichkeit, den **Verwaltungssitz** abweichend vom Satzungssitz **im Ausland** wählen zu können, die **Stärkung der Bedeutung der Gesellschafterliste**, die Möglichkeit des gutgläubigen Erwerbs von **Geschäftsanteilen**, die Sicherung des **Cash-Poolings** sowie die **Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts**.

Missbrauchsbekämpfung: Insbesondere durch Beschleunigung der Möglichkeiten der Rechtsverfolgung gegenüber Gesellschaften, indem eine **ladungsfähige Geschäftsanschrift ins Handelsregister einzutragen** ist und der Ausweitung der **Verpflichtung der Gesellschafter**, bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung und **Führungsllosigkeit** der Gesellschaft selbst einen **Insolvenzantrag** zu stellen, Einführung einer passiven Vertretungsbefugnis von Aufsichtsrat und ersatzweise Gesellschaftern, wenn die GmbH führungslos ist, sowie Erweiterung der Bestellungshindernisse und -verbote für Geschäftsführer.

Hinweis:

Nach diversen Änderungsvorschlägen durch den Bundesrat Mitte 2007 ist auf Grund der Ausschussberatungen mit dem **Inkrafttreten erst** im Frühjahr 2008 zu rechnen. Welche Änderungen dann tatsächlich umgesetzt werden, bleibt weiterhin abzuwarten.

c) Künftige Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens

Körperschaftsteuerguthaben aus der Zeit vor dem Systemwechsel vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren wurden bislang im Ausschüttungsfall nach bestimmten Regeln ausgezahlt. Nunmehr werden diese Bestände letztmalig auf den 31.12.2006 festgestellt und sodann **in zehn gleichen Jahresraten** beginnend ab dem Jahr 2008 ausgezahlt. Die Auszahlung ist unabhängig von etwaigen Gewinnausschüttungen bei der Kapitalgesellschaft und zieht auch keine steuerlichen Folgen auf Seiten des Anteilseigners nach sich. Auf Seiten der Kapitalgesellschaft ist die Vereinnahmung des Körperschaftsteuerguthabens steuerfrei.

Hinweis:

Von Bedeutung ist nun, dass der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nach dem Gesetz mit Ablauf des 31.12.2006 entsteht. Dies hat zur Folge, dass in den Jahresabschlüssen zum 31.12.2006 diese Ansprüche in der Handelsbilanz zu aktivieren sind. Auf Grund der Unverzinslichkeit des Anspruchs erfolgt die Bewertung allerdings zum Barwert des gesamten Erstattungsanspruchs. Für die **Diskontierung** ist ein fristadäquater risikofreier Zinssatz zu verwenden. Im Jahresabschluss zum 31.12.2007 ist der Barwert des Anspruchs neu zu berechnen.

d) Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zur notwendigen Reform der Erbschaft-/Schenkungssteuer sind am 5.11.2007 die Eckpunkte der Koch/Steinbrück-Arbeitsgruppe bekannt gegeben worden. Ein Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich noch in diesem Jahr eingeleitet. Somit ist die genaue Ausgestaltung des neuen Rechts nach wie vor ungewiss. In Kraft treten soll das neue Recht mit Verkündung des Gesetzes, was für das 1. Halbjahr 2008 vorgesehen ist. Bei Erbfällen soll ein Wahlrecht eingeräumt werden, das neue Recht bereits rückwirkend bis zum 1.1.2007 anzuwenden.

Die Bewertung von GmbH-Anteilen soll – wie bislang auch – vorrangig aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet werden. Liegen solche nicht vor, so ist der Verkehrswert mittels des Ertragswertverfahrens zu schätzen. Dies dürfte nach jetzigen Erkenntnissen im Ergebnis dazu führen, dass der Wertansatz bei ertragsstarken Gesellschaften ganz erheblich gegenüber dem derzeitigen Rechtsstand steigen dürfte.

Die Übertragung von Beteiligungen bei einer Beteiligungsquote von mehr als 25 % soll aber auch zukünftig unter eine Verschonungsregel fallen. Allerdings soll diese äußerst streng ausgestaltet werden. Im Grundsatz sollen dabei 85 % des Wertansatzes nicht der Besteuerung unterliegen, wenn der Betrieb mindestens zehn Jahre in vergleichbarem Umfang (Vergleichsmaßstab soll die Lohnsumme sein) fortgeführt wird. Flankiert werden soll dies von verschiedenen Missbrauchsklauseln.

Hinweis:

Nach derzeitigem Stand können allgemeingültige Handlungsempfehlungen nicht gegeben werden, weil noch nicht abzusehen ist, wie das neue Recht im Einzelnen aussehen wird. Insbesondere ist noch nicht absehbar, wie die Begünstigung für Kapitalgesellschaftsanteile genau ausgestaltet wird und ob diese in der Praxis überhaupt zu handhaben ist.

Im Einzelfall kann es trotz der angekündigten Begünstigungen anzuraten sein, noch unter der Geltung des bisherigen Rechts unentgeltlich zu übertragen. Dies wird tendenziell für Anteile an ertragsstarken Gesellschaften gelten und daneben bei vermögensverwaltenden GmbHs. In diesen Fällen ist anzuraten, anstehende Übertragungen bereits vollumfänglich vertraglich vorzubereiten, um dann, wenn das Gesetzgebungsverfahren auf einer sicheren Basis steht, ggf. kurzfristig handeln zu können, um das bisherige Recht zu sichern.

e) Einführung eines elektronischen Handels- und Unternehmensregisters

Ab dem 1.1.2007 wird das **Handelsregister elektronisch** geführt. Zugleich wurde das sog. Unternehmensregister eingeführt (www.unternehmensregister.de). Unter dieser **Internetadresse** sind insbesondere die Unterlagen der Rechnungslegung sowie Eintragungen im Handelsregister und gesellschaftsrechtliche Bekanntmachungen zugänglich. Der **Abruf** dieser Informationen ist einfach möglich und weitestgehend **kostenlos**.

Höchste Praxisrelevanz wird die sich in diesem Kontext einstellende **absolute Kontrolle der Offenlegungspflichten** (und zwar von Amts wegen) erlangen, mit der auch eine **Verschärfung der Verfolgung von Verstößen** gegen die Offenlegungspflichten einhergeht. Denn entsprechende Pflichtverletzungen sollen nun **von Amts wegen** im Rahmen eines **Ordnungsgeldverfahrens** aufgegriffen werden (Androhung eines Ordnungsgelds von bis zu 25 000 €, das durch fristgemäßes Nachreichen abgewendet werden kann).

f) Jahressteuergesetz 2008

Am 8.11.2007 ist der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 vom Bundestag abschließend beschlossen worden; die Zustimmung des Bundesrats gilt als sicher. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer besonders hervorzuheben sind folgende Änderungen:

- Umstellung der **Kapitalertragsteueranmeldung** auf ein elektronisches Verfahren;

- **Teilwertabschreibungen** auf Darlehen eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters werden steuerlich nicht mehr anerkannt, wenn nicht nachgewiesen werden kann, dass die Darlehensgewährung oder das Stehenlassen des Darlehens fremdüblich war;
- 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** durch den Zwang des „Nachweises beachtlicher außersteuerlicher Gründe“ für eine zu einem Steuervorteil führende rechtliche Gestaltung.

24 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Steuersatzänderungen durch die Unternehmensteuerreform

Wie oben bereits erläutert, sinkt die Steuerbelastung auf Seiten der GmbH deutlich von derzeit ca. 40 % auf ab 2008 ca. 30 % ab. Diese Steuersatzsenkung um ca. 10 %-Punkte zwingt zu besonderen Anstrengungen bei der steuerlichen Bilanzpolitik im Jahresabschluss zum 31.12.2007, da eine Verlagerung von Gewinnen aus 2007 in 2008 und die Verlagerung von Aufwendungen in umgekehrter Richtung zu erheblichen und zwar endgültigen Steuersatzeffekten führt.

Hinweis:

Empfehlenswert ist eine frühzeitige Überprüfung, welche bilanzpolitischen Maßnahmen im konkreten Fall eingesetzt werden können, da bis zum Bilanzstichtag noch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen eingesetzt werden können. Solche sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen bieten wesentlich mehr bilanzpolitische Möglichkeiten als die nach dem Bilanzstichtag im Rahmen der Bilanzaufstellung nutzbaren Ermessensspielräume und gesetzlichen Wahlrechte. Im Einzelfall sollten gemeinsam mit dem steuerlichen Berater geeignete Maßnahmen identifiziert und deren Umsetzung vorbereitet werden.

b) Bilanzpolitik: Größenklassen des Handelsgesetzbuches beachten

Vor dem jeweiligen Bilanzstichtag – und damit in der Regel vor dem Jahresende – empfiehlt es sich, die Schwellenwerte der Größenklassen für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Denn anders als mittelgroße und große Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine **Fülle an Vorteilen**. Insbesondere unterliegen sie nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer, die Aufstellung des Jahresabschlusses kann später erfolgen und es sind weniger Pflichtangaben zu machen; auch ein Lagebericht muss nicht erstellt werden. Darüber hinaus existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses.

Daher sollte geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Besonders zu beachten ist dabei, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen sind wie folgt umschrieben:

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

Entsprechende Überlegungen sind auch bei **Vorliegen von Tochtergesellschaften** hinsichtlich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur **Aufstellung eines Konzernabschlusses** anzustellen. Eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzern-

abschlusses besteht dann, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend aufgeführten Merkmale überschritten werden. Unterschieden wird bei der Prüfung der Konzernrechnungspflicht zwischen der Bruttomethode, bei welcher aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt wird und der Nettomethode, bei der ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen erstellt wird.

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

Hinweis:

Zur Minderung der Bilanzsumme stehen diverse, sowohl sachverhaltsgestaltende als auch bilanzpolitische, Instrumente zur Verfügung, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschiebung von Außenfinanzierungen, „Sale-and-lease-back“-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen).

c) Ergebnispolitische Maßnahmen zur Vermeidung der Mindestbesteuerung

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

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

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf **Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen oder Zinsen**; ein solcher Verzicht ist steuerlich allerdings nicht rückwirkend möglich;
- **Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge** auf 2007, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- **Verschieben von Aufwendungen**, z.B. Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2008;
- Soweit dies im Einzelfall zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung unter Umständen auch **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und vielfach auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

d) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2007/2008

Stehen Gewinnausschüttungen an, so ist zu überlegen, ob diese noch in 2007 oder erst in 2008 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung ist die steuerliche Situation der Gesellschaft einerseits und die steuerliche Situation des Gesellschafters andererseits zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter der GmbH eine natürliche Person**, so ist entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden. Dabei ist insbesondere auch der **„Zuschlag auf die Einkommensteuer für Spitzenverdiener“** (sog. „Reichensteuer“) in Höhe von 3 %-Punkten zu beachten, der bei einzel-

veranlagten Steuerpflichtigen ab einem zu versteuernden Einkommen von über 250 000 € (bei Zusammenveranlagung: 500 000 €) erhoben wird.

Die sog. **Abgeltungsteuer** (mit einem Steuersatz von 25 % auf der Gesellschafterebene) greift nicht schon in 2008, sondern erst in 2009, und dann auch nur für Kapitaleinkünfte im Privatvermögen, so dass bei einem höheren persönlichen Grenzsteuersatz auf den ersten Blick auch eine aktuelle Ausschüttungspause zu Gunsten einer höheren Ausschüttung in 2009 in Betracht gezogen werden könnte. Gegen eine solche Ausschüttungspause spricht allerdings, dass zeitgleich mit Einführung der Abgeltungsteuer das sog. Halbeinkünfteverfahren für Dividendenzahlungen in das Privatvermögen wegfällt, so dass im Ergebnis die Belastung von maximal 45 % (Einkommensteuerspitzensatz in Höhe von 42 % plus 3 % „Reichensteuer“) auf 50 % der Ausschüttung auf 25 % (Abgeltungsteuersatz) auf 100 % der Ausschüttung steigen wird. Handlungsempfehlung kann daher nur sein, bislang thesaurierte Gewinne tendenziell noch in 2007 oder 2008 auszuschütten; dabei ist aber immer auch die individuelle Besteuerungssituation des Gesellschafters zu beachten.

- Ist der **Gesellschafter der GmbH seinerseits eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage insoweit **einen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2007 oder 2008** erfolgt, weil nach § 8b Körperschaftsteuergesetz Dividendenerträge bei der empfangenden Kapitalgesellschaft nur zu 95 % steuerbefreit sind, d.h. 5 % unterliegen auf der Ebene der Muttergesellschaft dem jeweiligen Körperschaftsteuersatz, der ja in 2008 auf 15 % gesenkt wird.

e) Begründung einer Organschaft noch in 2007

Eine steuerliche Organschaft bewirkt, dass Gewinne und Verluste der beteiligten Gesellschaften für Zwecke der Körperschaft- und der Gewerbesteuer miteinander verrechnet werden können.

In zeitlicher Hinsicht erfordert eine Organschaft insbesondere die **Eintragung des notwendigen Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister** bis zum Ende des Jahres, für das die Organschaft erstmals Wirkung entfalten soll. Soll eine Organschaft also noch in 2007 wirksam werden, so ist bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr die Handelsregistereintragung bis zum 31.12.2007 zwingend.

25 Wichtige Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

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

- **Betriebsaufspaltung auch schon bei Vermietung eines Büros im Einfamilienhaus des Gesellschafters:** In dem Urteil vom 13.7.2006 (Aktenzeichen IV R 25/05, DStR 2006, 1829) hat der Bundesfinanzhof die Frage bejaht, ob auch Büroräume im selbst genutzten Einfamilienhaus des Gesellschafters eine **wesentliche Betriebsgrundlage** darstellen und somit eine Betriebsaufspaltung begründen können. Nach diesem Urteil werden nunmehr also alle Gebäude, eben auch sog. „Allerweltsgebäude“, als wesentliche Betriebsgrundlagen angesehen, wenn die Voraussetzung erfüllt ist, dass sich darin der **Mittelpunkt der Geschäftsleitung** des Unternehmens befindet.
- **Umsatzsteuerpflicht einer GmbH in Gründung:** Die Oberfinanzdirektion Koblenz hat mit Verfügung vom 25.10.2006 (Aktenzeichen S 7104 A – St 44 3, DStR 2007, 115) zu den umsatzsteuerlichen Fragen Stellung genommen, die an die bereits im Gründungsstadium erfolgende **Aufnahme der Geschäftstätigkeit vor der Eintragung** ins Handelsregister anknüpfen. Danach ist die Unternehmereigenschaft einer **Vorgründungsgesellschaft** zu bejahen mit der Folge, dass sie hinsichtlich der von ihr bezogenen Leistungen vorsteuerabzugsberechtigt ist. Gleiches gilt für die Unternehmereigenschaft und die Vorsteuerabzugsberechtigung der **Vorgesellschaft**.

- **„Stuttgarter Verfahren“ als Bewertungsverfahren für GmbH-Anteile verfassungswidrig:** In der Folge des viel beachteten Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7.11.2006 (Aktenzeichen 1 BvL 10/02, GmbHR 2007, 320) betreffend die Verfassungswidrigkeit der aktuellen Ausgestaltung der Erbschaft- und Schenkungsteuer sind Abfindungsklauseln, die den **Anspruch eines ausscheidenden Gesellschafters** auf den anteiligen Wert nach dem Stuttgarter Verfahren beschränken, ins Blickfeld des Interesses geraten. Solche Klauseln müssen von nun an nicht mehr akzeptiert werden. Denn Abfindungsklauseln, die den Anspruch eines Gesellschafters übermäßig aushöhlen oder beschränken (und ihn damit unangemessen benachteiligen), sind nicht zulässig und haben zivilrechtlich keinen Bestand. Ist nun im konkreten Einzelfall die Abfindungsklausel sittenwidrig und damit nichtig, so hat der Ausscheidende nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs Anspruch auf eine Abfindung zum Verkehrswert. Ist demgegenüber die auf das Stuttgarter Verfahren verweisende Klausel nicht nichtig, so ist eine angemessene Abfindung im Rahmen einer ergänzenden Vertragsauslegung festzulegen; einer **Änderung der Abfindungsklausel** bedarf es also nicht in jedem Fall. Je größer jedoch der Unterschied zwischen dem Verkehrswert der Anteile und dem Abfindungsanspruch ist, desto eher kann von einer Unwirksamkeit der entsprechenden Abfindungsklausel und einem Änderungsbedarf der Klausel ausgegangen werden.
- **Gutachterkosten als Anschaffungskosten von GmbH-Geschäftsanteilen:** In der Entscheidung vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 62/05, DStR 2007, 1027) hat der Bundesfinanzhof 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 **Anschaffungsnebenkosten** zu entscheiden ist. Werbungskosten können nach dieser Rechtsprechung in Anschaffungsfällen allenfalls 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, um eine sofortige steuerliche Wirksamkeit zu erreichen.
- Keine automatische Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers bei fehlendem Gesellschafterstatus: Mit 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 Urteilsfall war entscheidend, dass der Geschäftsführer zwar nicht familiär mit den Gesellschaftern verbunden war, aber dennoch auf Grund eines „gewachsenen Vertrauensverhältnisses“ die GmbH als „sein“ Unternehmen nach eigenem Gutdünken führen konnte.
- **Finanzierungskosten nach Veräußerung der Beteiligung keine nachträglichen Werbungskosten:** Mit Urteil vom 27.3.2007 (Aktenzeichen VIII R 64/05, GmbHR 2007, 888) hat der Bundesfinanzhof seine langjährige Rechtsprechung zum Ausschluss des sog. nachträglichen Schuldzinsenabzugs bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen bestätigt. Danach können bei **fremdfinanziertem Anteilserwerb** die Finanzierungskosten nur bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung geltend gemacht werden, darüber hinaus jedoch nicht.
- **Außerordentliche Kündigung eines Geschäftsführers:** Die Frage, ob es für die außerordentliche Kündigung des Dienstverhältnisses mit einem organschaftlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft (z.B. einem GmbH-Geschäftsführer) einer **vorherigen Abmahnung** seitens der Kapitalgesellschaft bedarf, hat der Bundesgerichtshof bislang in ständiger Rechtsprechung **verneint** und dabei zur Begründung auf die Arbeitgeberfunktion des Geschäftsführers/Vorstands verwiesen. An dieser Auffassung hält er – so der Beschluss vom 2.7.2007 (Aktenzeichen II ZR 71/06, GmbHR 2007, 936) – auch nach den Gesetzesänderungen durch die Schuldrechtsreform weiterhin fest.

26 Verdeckte Gewinnausschüttung – Checkliste: Wichtige Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen

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

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

Zu a) Geschäftsführerverträge

- Zur Frage der steuerlichen Würdigung von **Provisionszahlungen**, die **Gesellschafter-Geschäftsführer** in **Abhängigkeit vom Kundenumsatz** erhalten, hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.6.2006 (Aktenzeichen I R 108/05, GmbHR 2006, 1339) erneut Stellung genommen und dabei seine bisherige Rechtsprechung bestätigt. Danach sind **umsatzabhängige Provisionen an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** in der Regel den Umsatztantiemen gleichzusetzen und damit als **verdeckte Gewinnausschüttungen** zu werten, weil dies die Gefahr der Gewinnabsaugung und das Risiko beinhaltet, dass Umsätze zu Lasten der Rentabilität in die Höhe getrieben würden. Etwas anderes könne allenfalls in Fällen sog. **Vertriebsprovisionen** (wenn der Geschäftsführer ausschließlich für den Vertrieb zuständig ist und keinen unmittelbaren Einfluss auf den Gewinn der GmbH nehmen kann) und in betrieblichen Aufbau- oder Umbauphasen gelten.
- Die Rechtsfrage, ob **Tantiemezahlungen an beherrschende Gesellschafter** dann zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, wenn sie nicht auf einer vorab getroffenen eindeutigen Vereinbarung beruhen, ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung. Dies hat der Bundesfinanzhof mit unveröffentlichtem Beschluss vom 9.1.2007 (I B 78/06) im Verfahren um eine Nichtzulassungsbeschwerde entschieden. Danach führen Zahlungen auf Grund nicht hinreichend eindeutiger Tantiemvereinbarungen (im Streitfall war die Berechnungsgrundlage „Netto-Gewinn“ unbestimmt) unzweifelhaft zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung. Bei Abfassung entsprechender Vereinbarungen sollte also mit größter Sorgfalt formuliert werden.
- In der rechtskräftigen Entscheidung vom 27.4.2006 (Aktenzeichen 10 K 153/03, DStRE 2006, 1279) hat das Finanzgericht Baden-Württemberg festgestellt, dass auch ein **Gehalt** eines Gesellschafter-Geschäftsführers in Höhe von **3 Mio. DM jährlich** als angemessen angesehen werden kann. Im Urteilssachverhalt hatten zwei Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zur Fertigung von Bekleidung (eines Modelabels) Jahresüberschüsse in zweistelliger Millionenhöhe erwirtschaftet. Auf Grund der **überragenden Bedeutung ihrer personenbezogenen Leistungen** hatten sie dafür eine Vergütung bestehend aus Festgehalt und Tantieme erhalten, wobei zu Lasten der Tantieme die Höhe der Gesamtbezüge auf 3 Mio. DM jährlich begrenzt war. Die Anwendbarkeit von (im Sachverhalt durch die Finanzverwaltung vorgelegten) **Gehaltsstrukturuntersuchungen** wies das Finanzgericht schlicht wegen **fehlender statistischer Belastbarkeit** zurück, da solche Untersuchungen den Besonderheiten der Ertragsstärke des Unternehmens im Urteilssachverhalt nicht Rechnung tragen würden.
- Mit Beschluss vom 2.6.2006 (Aktenzeichen I B 41/05, GmbHR 2006, 947) hat der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner Rechtsprechung festgestellt, dass es nicht klärungsbedürftig ist, ob bei **Mängeln der Kassenführung** einer Kapitalgesellschaft Betriebsausgaben in Höhe der hinzugeschätzten Einnahmen berücksichtigt werden können, wenn die nicht erklärten Einnahmen nicht im Betriebsvermögen verblieben

sind. Ist die **Buchführung** auch **materiell** als **unrichtig** einzustufen, weil nicht sämtliche Einnahmen erfasst wurden, kann auch eine **verdeckte Gewinnausschüttung** angenommen werden, wenn der Sachverhalt dies nahe legt, d.h. wenn nahe liegt, dass einem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person derartige nicht gebuchte „Betriebseinnahmen“ zugeflossen sind.

- Mit Urteil vom 13.12.2006 (Aktenzeichen VIII R 31/05, DStR 2007, 434) hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von **Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen** an Gesellschafter-Geschäftsführer, über die wir schon in der Vergangenheit mehrfach berichtet haben, fortgeführt. Derartige Zuschläge sind regelmäßig – aber nicht zwangsläufig – als **verdeckte Gewinnausschüttungen** anzusehen; dies gilt insbesondere dann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer **auch noch erfolgsabhängige Vergütungsbestandteile** erhält. Allerdings hat der Bundesfinanzhof inzwischen anerkannt, dass die Zahlung derartiger steuerfreier Zuschläge an Gesellschafter-Geschäftsführer zusätzlich zu ihrem Festgehalt dann nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, wenn diesbezügliche Vereinbarungen nicht nur mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch mit vergleichbaren gesellschaftsfremden Personen abgeschlossen worden sind (**betriebsinterner Fremdvergleich**). Dann könne dieser Umstand gegen eine gesellschaftliche Veranlassung der Zahlung der Zuschläge sprechen. Eine solche Gestaltung weise darauf hin, dass die Vereinbarung auf betrieblichen Gründen in dem betroffenen Unternehmen beruhe.

Für die Praxis ergibt sich daraus die allgemeine Empfehlung, für steuerliche Zwecke für die in Frage kommenden Ausnahmefälle eine **entsprechende Dokumentation** über die im Unternehmen den Nichtgesellschaftern gewährten Zuschläge vorzuhalten.

- Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch vorliegen, wenn hinsichtlich eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch den Sozialversicherungsträger nachträglich festgestellt wird, dass **in der Vergangenheit keine Sozialversicherungspflicht** bestand. Hierzu weist die Oberfinanzdirektion Hannover mit Verfügung vom 14.2.2007 (Aktenzeichen S 2333 – 93 StO 211) auf Folgendes hin: Werden die **Arbeitgeberanteile** zur gesetzlichen Rentenversicherung und Arbeitsförderung vom Sozialversicherungsträger an den Arbeitgeber **erstattet** und von diesem an den Arbeitnehmer weitergegeben, so handelt es sich dann regelmäßig um eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn der Gesellschafter im steuerrechtlichen Sinne als beherrschend angesehen werden muss. Ist der Gesellschafter nicht beherrschend, so wird in der Regel von steuerpflichtigem Arbeitslohn durch die Gesellschaft ausgegangen.

Zu b) Pensionszusagen

- Mit Beschluss vom 13.6.2006 (Aktenzeichen I R 58/05, GmbHR 2006, 943) hat der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner Rechtsprechung erneut die Notwendigkeit einer **klar und eindeutig im Vorhinein getroffenen** (und dann auch **tatsächlich durchgeführten**) **Vereinbarung** betont. Er hat festgestellt, dass ein Rechtsgeschäft zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem **alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer** schon dann als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet werden kann, wenn es in der Bilanz der Gesellschaft nicht zutreffend abgebildet wird und ein **ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter** den Fehler bei sorgsamer Durchsicht der Bilanz hätte bemerken müssen. Im Entscheidungssachverhalt war die dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer zugesagte Altersversorgung um 50 % aufgestockt, diese Aufstockung dann aber bilanziell nicht nachvollzogen worden, d.h. es erfolgte **keine** entsprechende **Erhöhung der Pensionsrückstellung**. Erst zwei Jahre nach der Aufstockung wurden die Rückstellungszuführungen nachgeholt. Diese Zuführungen sind als verdeckte Gewinnausschüttungen zu erfassen.
- Mit Urteil vom 16.5.2007 (Aktenzeichen 6 K 1184/04, DStZ 2007, 544) hat das Finanzgericht München in Fortführung der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs unterstrichen, dass die **steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage** an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen **Erdienbarkeitsfrist** voraussetzt. Im Urteilsverhalt war die **Zehnjahres-**

frist nicht eingehalten worden, weil sich die maßgebliche Erdienenszeit nur auf ca. 9,5 Jahre belief. Daher hat das Finanzgericht die Frage, ob der Geschäftsführer während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch überhaupt noch verdienen kann, verneint und die entsprechenden Zuführungen zur Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet.

Zu c) Übernahme von Aufwendungen/Minderungen des Vermögens

- Mit Urteil vom 19.6.2007 (Aktenzeichen VIII R 54/05, DB 2007, 1954) hat der Bundesfinanzhof in Fortführung seiner Rechtsprechung **Unterschlagungen** betreffend festgestellt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen an eine dem beherrschenden Gesellschafter nahe stehende Person dem Gesellschafter dann nicht zuzurechnen sind, wenn der **Gesellschafter selbst kein vermögenswertes Interesse** an der Zuwendung hat und dem Gesellschafter die eigenmächtigen widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers auch nicht bekannt sind.

Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH auf Grund fingierter Rechnungen mehrere 100 000 DM an den als Geschäftsführer tätigen Sohn des Gesellschafters ausbezahlt. Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden diese Zahlungen als **verdeckte Gewinnausschüttungen** beim beherrschenden Gesellschafter (dem Vater) den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet. Das Finanzgericht Münster bestätigte diese Auffassung, weil es unterstellte, dass der Gesellschafter seine **gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechte** und Kontrollpflichten auf Grund seiner verwandtschaftlichen Beziehungen nicht wahrgenommen habe. Dagegen stellte der Bundesfinanzhof fest, dass die für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderliche gesellschaftsrechtliche Veranlassung selbst dann fehle, wenn die widerrechtlichen Maßnahmen des Geschäftsführers durch unzureichende oder **fehlende Kontrollen** seitens der Gesellschafterversammlung erleichtert oder erst ermöglicht worden sind.

- In der Entscheidung vom 7.3.2007 (Aktenzeichen I R 45/06, BFH/NV 2007, 1710) hat sich der Bundesfinanzhof erneut mit der Tatbestandsvoraussetzung der eingetretenen Vermögensminderung auseinandergesetzt. Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH an eine **Schwestergesellschaft erhebliche Vorauszahlungen** auf noch nicht erbrachte Leistungen geleistet, obwohl schon ungesicherte Forderungen gegenüber dieser bestanden. Auf Grund des nachfolgenden Konkurses der Schwestergesellschaft mussten sämtliche Forderungen ausgebucht werden. Der Bundesfinanzhof wertet diesen Forderungsausfall als verdeckte Gewinnausschüttung, da die Darlehensgewährung auf die familiäre Verbundenheit der Gesellschafter zurückzuführen sei und ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter Kredite erheblichen Umfangs nur dann gewähren würde, wenn der Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft ausreichend abgesichert erschiene. Entsprechende Darlehensgewährungen sollten unter diesem Aspekt sorgfältig dokumentiert und ggf. auch abgesichert werden.
- Mit Urteil vom 23.8.2006 (Aktenzeichen 13 K 288/05, EFG 2006, 1932) hat das Finanzgericht Köln rechtskräftig festgestellt, dass **Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Religionsgemeinschaft** als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sein können. Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH den evangelischen Gemeinden im Umkreis ihres Geschäftssitzes Spenden in erheblicher Höhe zukommen lassen. Aus dem einseitigen und stetigen Spendenverhalten der GmbH, die in einem Fünfjahreszeitraum ausschließlich an die evangelischen Gemeinden gespendet hatte, leitet das Finanzgericht ab, dass die GmbH nicht in erster Linie ihrer gesellschaftlichen Verantwortung gerecht werde, sondern der Bekenntniszugehörigkeit ihres Gesellschafters Rechnung tragen wollte. Angesichts des **Verhältnisses zwischen Spendenvolumen und Ertragslage** erscheint es dem Finanzgericht nicht vorstellbar, dass ein gewissenhafter Geschäftsführer die ihm anvertraute GmbH derartig belasten würde; damit sind die Zuwendungen als gesellschaftsrechtlich veranlasst und als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen.

- 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 unterhielt

die GmbH **Segeljachten 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.

Sonstiges

27 Wichtige Steuertermine 2008¹

(in Klammern der letzte Tag der Zahlungs-Schonfrist – siehe unten 2. c) bb))

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (14.1.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	12/2007	IV/2007
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2007	11/2007	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung		
Februar	11.2. (14.2.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	1/2008	IV/2007
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2007	
	15.2. (18.2.)	^{1/11} Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2008 Gewerbsteuer, Grundsteuer		I/2008
März	10.3. (13.3.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	2/2008	I/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2008	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		
April	10.4. (14.4.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	3/2008	I/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2008	
Mai	13.5. (16.5.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	4/2008	I/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2008	
	15.5. (19.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		II/2008
Juni	10.6. (13.6.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	5/2008	II/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2008	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		
Juli	10.7. (14.7.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	6/2008	II/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2008	
	1.7. (4.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		

August	11.8. (14.8.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	7/2008 6/2008	II/2008 III/2008
	15.8. ² (18.8.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer		
September	10.9. (15.9.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	8/2008 7/2008	III/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		
Oktober	10.10. (13.10.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	9/2008 8/2008	III/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung		
November	10.11. (13.11.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	10/2008 9/2008	III/2008 IV/2008
	17.11. (20.11.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer		
Dezember	10.12. (15.12.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	11/2008 10/2008	IV/2008
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise.

² Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

28 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

Nachfolgend werden einzelne Grundsätze zu den Erklärungs- und Zahlungspflichten dargestellt.

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind jeweils für einen bestimmten sog. **Voranmeldungszeitraum** abzugeben. Voranmeldungszeitraum ist das **Kalendervierteljahr**, wenn die Umsatzsteuer des vorangegangenen Kalenderjahres **nicht mehr als 6 136 €** betrug. Dann sind die Voranmeldungen grundsätzlich bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahres (IV. Quartal) abzugeben. Bis zu diesen Terminen ist die Umsatzsteuer regelmäßig auch zu entrichten.

Betrag die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **mehr als 6 136 €**, sind die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für **jeden Monat** abzugeben, und zwar immer am 10. eines Monats für den vorangegangenen Monat. Bis dahin ist die Umsatzsteuer auch zu zahlen.

Betrag die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 512 €**, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen **befreien**. In diesem Fall ist lediglich die Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben.

Unabhängig von diesen Betragsgrenzen ist bei Unternehmern, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aufnehmen (**Existenzgründer**), im Jahr der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**.

Die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen können auf Antrag des Unternehmers um einen Monat verlängert werden (sog. **Dauerfristverlängerung**). Dementsprechend verlängert sich die Zahlungsfrist. Bei Unternehmern, die zur monatlichen Voranmeldung verpflichtet sind, wird dem Antrag auf Dauerfristverlängerung nur stattgegeben, wenn sie jedes Jahr bis zum 10.2. eine **Sondervorauszahlung** in Höhe von $\frac{1}{11}$ der gesamten Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr anmelden und entrichten. Die Sondervorauszahlung wird in der Regel bei der Umsatzsteuervorauszahlung für den Dezember angerechnet.

bb) Lohnsteuer

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum** eine Lohnsteuer-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die Lohnsteuer auch an das Finanzamt abzuführen. Anmelungszeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 3 000 €** betragen hat.

Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 3 000 €, aber mehr als 800 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmelungszeitraum. Die Lohnsteuer-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahres (IV. Quartal) abzugeben. Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 800 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmelungszeitraum. Abgabetermin ist dann der 10.1. des Folgejahres.

Hinweis:

Bei der Lohnsteuer gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugssteuer

Die Bauabzugssteuer ist jeweils bis zum 10. des nachfolgenden Monats anzumelden und abzuführen, und zwar ohne Möglichkeit der Dauerfristverlängerung.

dd) Grundsteuer

Die Grundsteuer wird im Regelfall zu je einem Viertel des Jahresbetrags am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. fällig. Bei Kleinbeträgen (bis 30 €) können abweichende Fälligkeiten von den Gemeinden bestimmt werden. Auf Antrag des Schuldners der Grundsteuer kann die Grundsteuer am 1.7. in einem Jahresbetrag entrichtet werden. Der Antrag hierfür muss spätestens bis zum 30.9. des vorangegangenen Kalenderjahres gestellt werden. Die beantragte Zahlungsweise bleibt so lange maßgebend, bis ihre Änderung beantragt wird.

b) Termine am Wochenende oder Feiertag

Fällt einer der genannten Abgabe- oder Zahlungstermine auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, verlängert sich die Frist bis zum nächstfolgenden Werktag.

c) Schonfristen

aa) Abgabe-Schonfrist

Wird eine Umsatzsteuer-Voranmeldung, Lohnsteuer-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Die **frühere Abgabe-Schonfrist** wird nicht mehr gewährt.

Hinweis:

Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen.

bb) Zahlungs-Schonfrist (Neuerungen bei Scheckzahlungen seit 2007)

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, werden **Säumniszuschläge** verwirkt. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben (§ 240 Abs. 3 Satz 1 Abgabenordnung). Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist mit Ablauf des nächsten Werktags. Diese Zahlungs-Schonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe oder Einreichung von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

Die Finanzämter erheben aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung gewährleistet werden.

Hinweis:

Eine Zahlung durch den Steuerpflichtigen nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten, z.B. durch einen Fehler der Bank, setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Denn wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler und gilt nicht als erlasswürdig.