

Finas GmbH

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

Mandanten-Rundschreiben 07/2008

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

generell bedarf der Jahreswechsel als Schnittpunkt zweier Besteuerungszeiträume einer besonderen Beachtung. Im betrieblichen Bereich sind regelmäßig bilanzpolitische Maßnahmen zu prüfen, aber auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung kann durch frühzeitig eingeleitete Sachverhaltsgestaltungen die Steuerbelastung oft deutlich vermindert bzw. können Steuerzahlungen hinausgeschoben werden.

Insbesondere die erstmalige Anwendung der Neuregelungen durch die Unternehmensteuerreform zum Jahreswechsel 2008/2009 sind von besonderer Bedeutung. Zu nennen sind die Zinsschranke, der Investitionsabzugsbetrag und der Sondertarif für nicht entnommene Gewinne bei Personenunternehmen. Insoweit müssen rechtzeitig vor dem Jahreswechsel notwendige Gestaltungen geprüft werden.

Im Hinblick auf den Jahreswechsel sind Fristen zu beachten und eintretende Änderungen umzusetzen, insbesondere die Veränderung von Rechengrößen bei der Lohnsteuerberechnung.

Im Bereich der Kapitaleinkünfte gilt es letzte Vorbereitungen bezüglich der ab dem 1.1.2009 geltenden Abgeltungsteuer zu treffen.

Die Grundlinien der Erbschaftsteuerreform stehen nun fest, hierüber wird informiert.

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 Einigung bei der Erbschaftsteuer
- 2 Weitere Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen geplant
- 3 Erweiterte Förderung des Bausparens
- 4 Steuererminderung durch Spenden
- 5 Frist für die Altersvorsorgezulage 2006
- 6 Eigenheimzulage für Auslandsimmobilien
- 7 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 8 Einkünfte des Kindes bei dem Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 9 Verlängerte Frist für Antragsveranlagung von Arbeitnehmern
- 10 Elektronische Lohnsteuerbescheinigung
- 11 Steuerfreie Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten gilt nicht für andere Berufsgruppen
- 12 Vorziehen von Werbungskosten in das Jahr 2008

Für Unternehmer und Freiberufler

- 13 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2009
- 14 Beitragssatz zur Kranken- und Arbeitslosenversicherung ab 2009
- 15 Aufbewahrungsfristen
- 16 Sachbezugswerte für 2009
- 17 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 18 Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen
- 19 Vermeidung der Zinsschranke
- 20 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne
- 21 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - Grundlegende Reform des Bilanzrechts
- 22 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 23 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

Für Personengesellschaften

- 24 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 25 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Letzte Hinweise zur Abgeltungsteuer
- 27 Kirchensteuer bei privaten Kapitalerträgen ab 2009

Für Hauseigentümer

- 28 Steuererminderung noch für das Jahr 2008

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 29 Neues aus der Gesetzgebung
- 30 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

- 31 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 32 Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zur verdeckten Gewinnausschüttung

Abgabe- und Zahlungstermine 2009

- 33 Wichtige Steuertermine 2009
- 34 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Einigung bei der Erbschaftsteuer

Nach langem und zähem Ringen ist nun offensichtlich eine Einigung bei der Erbschaftsteuer erfolgt. Jedenfalls haben sich die Spitzen von Union und SPD auf eine Reform der Erbschaftsteuer verständigt. Die Vorlage eines entsprechenden Gesetzentwurfs und die Zustimmung von Bundestag und Bundesrat standen zu Redaktionsschluss noch aus, sollen aber noch bis Mitte Dezember 2008 erfolgen, sodass eine Verkündung des neuen Gesetzes bis zum 31.12.2008 möglich ist. Es muss allerdings der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens genau beobachtet werden.

Gegenüber dem bisherigen Gesetzentwurf (hierzu bereits Mandanten-Rundschreiben 1/2008 unter der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ im Abschnitt „Gesetzentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts“) sind folgende Änderungen vereinbart worden, die Begünstigungen der „Kernfamilie“ und das Steuerprivileg für Unternehmen betreffen:

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

Hinweis:

Nach Vorlage des Gesetzentwurfs kann nun für den individuellen Fall eine genaue Analyse erfolgen. Nach jetzigem Stand verbleibt jedenfalls nur noch ein äußerst kleines Zeitfenster, um das jetzt noch geltende Recht zu nutzen. Auch wenn die Hürden für die Verschonung des Betriebsvermögens hoch sind, kann dies im Einzelfall eine attraktive Regelung sein. Ob das nun anstehende Recht allerdings einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht standhält, wird vielfach bezweifelt.

2 Weitere Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen geplant

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

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

3 Erweiterte Förderung des Bausparens

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

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

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

4 **Steuerminderung durch Spenden**

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

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

Hinweis:

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

5 **Frist für die Altersvorsorgezulage 2006**

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

6 **Eigenheimzulage für Auslandsimmobilien**

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Urteil vom 17.1.2008, Aktenzeichen C-152/05) muss die frühere Eigenheimzulage unter den sonstigen Bedingungen auch für Immobilien im Ausland gewährt werden. Somit bietet sich für betroffene, in Deutschland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, die eine Immobilie zu eigenen Wohnzwecken in einem anderen Mitgliedstaat gebaut oder erworben haben, die Möglichkeit, auch rückwirkend die Zulage zu beantragen, soweit die Förderjahre noch nicht verjährt sind.

Hinweis:

In diesen Fällen sollte **bis zum 31.12.2008** ein Förderantrag gestellt werden, da an diesem Stichtag ein weiteres Förderjahr verjährt. Vorsichtshalber sollte auch dann ein Antrag gestellt werden, wenn unklar ist, ob Verjährung bereits eingetreten ist oder ob die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind.

7 **Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

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

Hinweis:

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

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

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

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

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

9 Verlängerte Frist für Antragsveranlagung von Arbeitnehmern

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

10 Elektronische Lohnsteuerbescheinigung

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

- Die Datenübermittlung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung authentifiziert vorzunehmen. Das hierzu erforderliche Zertifikat muss einmalig im ELSTER-Online-Portal (www.elsteronline.de) beantragt werden. Ohne **Authentifizierung** ist eine elektronische Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung 2009 nicht möglich.
- Davon abweichend können Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, die ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung in ihren Privathaushalten beschäftigen, an Stelle der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung eine entsprechende manuelle Lohnsteuerbescheinigung erteilen.

- Weiterhin ist anstelle der eTIN künftig die **Identifikationsnummer** zu verwenden, die jeder Steuerzahler bis Ende 2008 erhält.

Hinweis:

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

11 Steuerfreie Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten gilt nicht für andere Berufsgruppen

Die Abgeordneten des Deutschen Bundestages erhalten zur Abgeltung der durch das Mandat veranlassten Aufwendungen eine steuerfreie Kostenpauschale in nicht unerheblicher Höhe. Anderen Steuerpflichtigen steht diese steuerfreie Kostenpauschale nicht zu. Gegen diese ungleiche Behandlung wandten sich verschiedene Arbeitnehmer und brachten diese Frage bis vor den Bundesfinanzhof. Dieser hat nun mit Urteil vom 11.9.2008 (Aktenzeichen VI R 13/06) entschieden, dass eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht im Streitfall ausscheidet und dass Angehörige anderer Berufsgruppen keine steuerfreie Pauschale vergleichbar der steuerfreien Kostenpauschale der Bundestagsabgeordneten geltend machen können.

12 Vorziehen von Werbungskosten in das Jahr 2008

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

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

Hinweise:

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

Einzelne Besonderheiten:

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

Hinweis:

Nicht unter die Abzugsbeschränkung fallen Arbeitsmittel, die nicht zur **Ausstattung des Arbeitszimmers** gehören, z.B. Bücherregal oder Schreibtisch. Ob die Abschaffung der Abzugsmöglichkeit jedenfalls in den Fällen, in denen für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, **verfassungsgemäß** ist, wird in der Steuerfachliteratur bezweifelt. Vor dem Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt ist unter dem Aktenzeichen 4 K 980/08 ein Musterverfahren anhängig. Insoweit ist anzuraten, ent-

sprechende Aufwendungen bis zu einer höchstrichterlichen Klärung dieser Frage steuerlich geltend zu machen und ablehnende Bescheide verfahrensrechtlich offen zu halten.

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

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

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

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

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2009

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

				4 050,00 €
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren	43 200,00 €	44 100,00 €	43 200,00 €	44 100,00 €
– jährlich	3 600,00 €	3 675,00 €	3 600,00 €	€
– monatlich				3 675,00 €

14 Beitragssatz zur Kranken- und Arbeitslosenversicherung ab 2009

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

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

15 Aufbewahrungsfristen

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

Zehnjährige Aufbewahrungsfrist:

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

Sechsjährige Aufbewahrungsfrist:

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

Hinweis:

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

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

16 Sachbezugswerte für 2009

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

17 Anpassung der Steuervorauszahlungen

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

Hinweis:

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

18 Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen

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

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

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

Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

19 Vermeidung der Zinsschranke

Seit 2008 ist der steuerliche Abzug von Zinsaufwendungen durch die sog. Zinsschranke begrenzt. Die Neuregelung greift allerdings nicht, wenn die Summe der Zinsaufwendungen abzgl. der Summe der Zinserträge (Zinssaldo) die **Grenze von 999 999 €** nicht überschreitet. Hierbei handelt es sich um eine **Freigrenze**, d.h., sobald diese Grenze

auch nur um 1 € überschritten wird, greift unter den weiteren Voraussetzungen die Zinsschranke und erfasst dann den gesamten Zinssaldo.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist dringend anzuraten, die Einhaltung der Freigrenze zu überwachen. Ggf. kann der Zinssaldo bis zum Jahresende noch gestaltet werden. Bei der Berechnung des maßgeblichen Zinssaldos gelten aber Besonderheiten, sodass im Zweifelsfall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

Wird die Freigrenze überschritten, so müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit die Zinsschranke zur Anwendung kommt. Die Zinsschranke gilt nur dann, wenn der Betrieb zu einem **Konzern** gehört. Dies wird angenommen, wenn der Betrieb in einen Konzernabschluss einbezogen wird oder werden könnte.

Eine Konzernzugehörigkeit wird allerdings bereits dann angenommen, wenn hinsichtlich des Unternehmens die „Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“ (**erweiterter Konzernbegriff**). Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn z.B. eine natürliche Person an zwei Kapitalgesellschaften beherrschend beteiligt ist oder wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und daneben Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist.

Hinweis:

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

20 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

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

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

Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

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

21 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Grundlegende Reform des Bilanzrechts

Geplant ist eine umfassende Reform des deutschen Handelsbilanzrechts. Diese Reform wird zu Recht als die bedeutendste seit dem Bilanzreformgesetz 1985 bezeichnet. Aktuell ist das Gesetzgebungsverfahren zwar noch nicht abgeschlossen, doch sind die wesentlichen Änderungen unstrittig. Nach derzeitigem Stand ist allerdings nicht damit zu rechnen, dass das Gesetz noch in diesem Jahr verkündet werden kann. Daher ist davon auszugehen, dass die jetzigen Regeln letztmals für den Jahresabschluss des Geschäftsjahres 2009 gelten werden.

Herauszuheben sind folgende wichtige geplante Änderungen:

- Einzelkaufleute, die an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen einen Umsatz von nicht mehr als 500 000 € und einen Jahresüberschuss von nicht mehr als 50 000 € erzielen, werden von der **Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung** nach dem Handelsgesetzbuch befreit. In diesen Fällen braucht also keine doppelte Buchhaltung eingerichtet zu werden, sondern der Gewinn kann durch eine einfache Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.
- Bei Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. sollen die **Schwellenwerte** für die Einstufung als kleine, mittlere bzw. große Gesellschaft deutlich angehoben werden. Damit können die Erleichterungen bei Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses von einem größeren Kreis an Gesellschaften genutzt werden. Dies führt nicht nur zu Kostenersparnissen, sondern hat auch bei der nunmehr umfassenden Offenlegung große Bedeutung.
- Das Aktivierungsverbot für **selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände** des Anlagevermögens, wie bspw. Patente, Rezepturen oder Verfahren, soll für die Handelsbilanz grundsätzlich abgeschafft und durch eine Aktivierungspflicht ersetzt werden. Diese Aktivierungspflicht wird auf die Entwicklungsaufwendungen beschränkt. Forschungsaufwendungen dürfen weiterhin nicht aktiviert werden. Ebenfalls soll ein Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder Vergleichbares gelten. Ziel dieser Änderung ist eine realitätsnahe Darstellung des Vermögens und damit eine verbesserte Bilanzdarstellung. Steuerlich soll dagegen das umfassende Aktivierungsverbot bestehen bleiben, sodass Entwicklungskosten den steuerlichen Gewinn weiterhin unmittelbar mindern.

Hinweis:

Dieses Aktivierungsgebot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bietet vielen Unternehmen eine große Chance, die von ihnen geschaffenen Werte nach außen zeigen zu können. Voraussetzung für die Aktivierung ist eine verlässliche Prognose während der Entwicklungsphase, dass sich aus der Tätigkeit ein einzeln verwertbarer Vermögensgegenstand ergeben wird. Des Weiteren ist eine Abgrenzung zwischen der Forschungs- und der Entwicklungsphase notwendig. Insgesamt werden sich umfassende bilanzpolitische Spielräume bieten.

- Bei den **Rückstellungen** sollen bestehende Wahlrechte abgeschafft werden. Dies gilt für Aufwandsrückstellungen in Gestalt von voraussichtlichen Aufwendungen für unterlassene Instandhaltungen, die im folgenden Wirtschaftsjahr nach Ablauf des ersten Quartals nachgeholt werden. Ebenso gilt dies für übrige Aufwandsrückstellungen, die genau umschriebene, in Zukunft anfallende Aufwendungen betreffen, wie

z.B. anstehende Generalüberholungen von Maschinen. Insofern werden wesentliche bilanzpolitische Spielräume eingeengt. Andererseits wird die Bewertung von Rückstellungen in der Handelsbilanz dadurch viel realitätsnäher. Insbesondere bei Pensionsrückstellungen dürfte dies zu deutlich erhöhten Wertansätzen führen, wobei sich ergebende Bewertungsanpassungen über einen Zeitraum von maximal 15 Jahren verteilt zugeführt werden können.

- Eine deutlich stärkere Bedeutung wird zukünftig **latenten Steuern** zukommen. Diese sind immer dann anzusetzen, wenn die steuerliche Bemessungsgrundlage vom Gewinn der Handelsbilanz abweicht und sich diese Abweichung im Zeitablauf wieder umkehrt.
- Daneben werden **zusätzliche Angaben im Anhang** gefordert, so bspw. über Geschäfte mit nahe stehenden Personen, Abschlussprüferhonorare und Eventualverbindlichkeiten.
- Deutliche Änderungen werden sich auch für einen Konzernabschluss ergeben.

Hinweis:

Hinsichtlich der genauen Ausgestaltung der Änderungen und dem Inkrafttreten muss das weitere Gesetzgebungsverfahren abgewartet werden. Jedoch ist bereits jetzt eine einzelfallbezogene Analyse der voraussichtlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss zu prüfen. Insbesondere kann die erstmalige Anwendung der Neuregelungen zu deutlichen Ergebnisauswirkungen führen. Noch bestehende bilanzpolitische Spielräume können genutzt werden. Daneben wird das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz im Rechnungswesen einen merklichen Schulungsaufwand auslösen.

22 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

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

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

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

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

Hinweis:

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

b) Instrumente der Bilanzpolitik

aa) Bei Einnahmen-Überschussrechnung

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

Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich an:

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

Hinweis:

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

bb) Bei Bilanzierung

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

- Der **Abbruch** von Gebäuden oder Gebäudeteilen führt zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben, soweit die Gebäude vom Steuerpflichtigen errichtet worden sind oder der Erwerb ohne Abbruchabsicht erfolgte. Allerdings muss der Abbruch tatsächlich im Jahr 2008 erfolgen, um die Aufwendungen 2008 berücksichtigen zu können; eine bestehende Abbruchabsicht rechtfertigt noch keine Abschreibung des Gebäudes.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2008 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2008 als Rückstellung ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind unverzinsliche **Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- Soweit im Jahr 2006 nach dem damaligen Recht eine **Ansparrücklage** gebildet wurde, läuft 2008 die zweijährige Investitionsfrist ab, deren Verstreichen eine einkünfteerhöhende Auflösung der Rücklage und einen Zinszuschlag von jährlich 6 % zur Folge hat. Zur Neuregelung der Ansparrücklage siehe in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Abschnitt „Investitionsabzugsbetrag für geplante Investitionen“.

- Aufwendungen für **Forschung und Entwicklung** sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sodass ein Vorziehen in das Jahr 2008 das steuerliche Ergebnis 2008 mindert.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung bzw. Fertigstellung oder eine Abnahme in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden, um die Produkte mit ihren Herstellungskosten im Vorratsvermögen auszuweisen. Sie treten dann noch nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung, sodass die **Gewinnrealisation** erst im folgenden Geschäftsjahr eintritt.
- Für später auszahlbare **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2008 darf in der Bilanz zum 31.12.2008 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2008 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2008 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, sodass ein Vorziehen in das Jahr 2008 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch bestehen. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz eines höheren Werts zu verhindern.

Hinweis:

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

23 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

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

Hinweis:

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

b) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

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

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

Für Personengesellschaften

24 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

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

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

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

Hinweis:

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

25 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

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

- Es bestehen mehrere Gewerbebetriebe und diese weisen teilweise Verluste aus;

- aus anderen Einkunftsquellen werden Verluste realisiert;
- im Falle eines Verlustrücktrags.

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 Letzte Hinweise zur Abgeltungsteuer

Ab 2009 werden Kapitaleinkünfte grundsätzlich mit einer 25 %igen Abgeltungsteuer belegt und somit nicht mehr in die Einkommensteuerveranlagung des Kapitalanlegers einbezogen. Die Abgeltungsteuer wird an der Quelle einbehalten, also bspw. bei der Depotbank, die Zinsen oder Dividenden auszahlt. Von besonderer Bedeutung ist, dass zukünftig Veräußerungsgewinne bei Wertpapieren, unabhängig von der Haltedauer, der Besteuerung unterliegen.

Ausführlich sind wir auf die Regelungen der Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge in der Beilage „Abgeltungsteuer – Besteuerung der privaten Kapitalanleger ab 2009“ zum Mandanten-Rundschreiben 6/2008 eingegangen. Im Folgenden sind nochmals die wichtigsten Handlungsempfehlungen für Privatanleger im Hinblick auf den Übergang zur Abgeltungsteuer zusammengefasst:

- Bei mittleren und hohen Steuersätzen ist eine Verlagerung von Zinserträgen in das Jahr 2009 und später angezeigt, um den Steuersatz von 25 % durch Anwendung der Abgeltungsteuer zu erhalten.
- Erwerb von Kapitalanlagen, wie Aktien, Fondsanteilen oder niedrig verzinslichen Anleihen unter pari. Aufgrund des Bestandsschutzes können nach Verstreichen der einjährigen „Spekulationsfrist“ Wertsteigerungen dauerhaft steuerfrei realisiert werden.
- Ggf. Einrichtung eines separaten Depots für Wertpapierkäufe, die nach 2008 erfolgen. Dies ist deshalb von Bedeutung, da dann eine eindeutige Trennung der unter den Bestandsschutz fallenden, bis 2008 erworbenen Wertpapiere möglich ist.

- Vorziehen von Aufwendungen bzw. negativen Einnahmen, z.B. Verausgabung von Stückzinsen in 2008.
- Vermeidung von Werbungskosten, so z.B. bei kreditfinanzierten Anlagen, da diese ab 2009 grds. ohne Übergangsregelung, also sowohl für Alt- als auch für Neuanlagen, nicht mehr abzugsfähig sind.
- Erhalt des Werbungskostenabzugs für Vermögensverwaltungsgebühren durch besondere Gestaltungen.

Hinweis:

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

27 Kirchensteuer bei privaten Kapitalerträgen ab 2009

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

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

Für Hauseigentümer

28 Steuerminderung noch für das Jahr 2008

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

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip** (siehe in der Rubrik „Für Unternehmer und Freiberufler“ im Abschnitt „Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel“ unter „Instrumente der Bilanzpolitik“).
- Ausgaben sind auch dann steuerlich absetzbar, wenn diese nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen geleistet werden (**abgekürzter Vertragsweg**).
- Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines vermieteten Gebäudes können nicht sofort vollständig abgezogen werden, sondern wirken sich steuerlich erst über langjährige **Abschreibungen** aus. Abschreibungen können erst ab dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen werden. Die Absetzungen für Abnutzung sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung in Jahren, in denen das Objekt nicht der Einkünfteerzielung dient, z.B. wegen Leerstands bei nicht beabsichtigter

Vermietung oder wegen unentgeltlicher Überlassung an Angehörige, zeitanteilig vermindert werden.

- Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten) im Jahr der Zahlung abziehbar.

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

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

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

Hinweis:

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

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

29 Neues aus der Gesetzgebung

a) Auswirkungen des Jahressteuergesetzes 2008

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

- Zum einen sind die **Kapitalertragsteuer-Anmeldungen** erstmals für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln; von Bedeutung ist dies insbesondere auch für Gewinnausschüttungen der GmbH.
- Zum anderen greift ab 2009 grundsätzlich die mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführte sog. **Abgeltungsteuer** (über die wir bereits mit Beilage zum Rundschreiben Nr. 6/2008 ausführlich berichtet haben). Die entsprechenden Vorschriften gelten im Regelfall auch für die Gesellschafter einer GmbH. Sie haben zur Folge, dass bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab 2009 ein Werbungskostenabzug nicht mehr möglich und zudem auch die Verlustverrechnung stark einge-

schränkt sein wird. **Gravierende Nachteile** ergeben sich insbesondere dann, wenn auf Gesellschafterebene der Erwerb der Anteile durch ein Darlehen finanziert wurde und daraus Refinanzierungszinsen anfallen. Derartige Refinanzierungsaufwendungen würden künftig keine steuerliche Wirkung mehr entfalten. Hier hat das Jahressteuergesetz 2008 Abhilfe geschaffen, da unter bestimmten Voraussetzungen eine Optionsmöglichkeit eingeräumt wird. – Diese **Option sieht die Anwendung des progressiven Einkommensteuertarifs unter Eröffnung des Werbungskostenabzugs im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens vor**. Das Steuerabzugsverfahren ist von der Optionsmöglichkeit nicht betroffen. Die Optionsmöglichkeit kann ausschließlich im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden. **Voraussetzung** für die Antragstellung ist, dass der Gesellschafter in dem Jahr, für das der Antrag erstmals gelten soll, entweder (a) unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder (b) zu mindestens 1 % beteiligt und beruflich (z.B. als Geschäftsführer) für diese tätig ist. Somit ist ab 2009 sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Antragstellung vorliegen und diese steuerlich sinnvoll ist.

b) Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes

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

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

c) Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009

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

- **Zinsschranke:** Im Zuge der Unternehmensteuerreform ist der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen deutlich eingeschränkt worden (sog. Zinsschranke). Dies gilt – verkürzt dargestellt – allerdings nur für solche Unternehmen, die einem Konzern angehören und bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 1 Mio. € übersteigen oder bei denen eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Einzelne Detailregelungen zur Zinsschranke sollen nun entschärft

werden, so soll ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um bis zu fünf Prozentpunkte unschädlich sein, zudem wird die Einführung einer Beteiligungsbuchwertkürzung empfohlen, was die Finanzierung von Holdinggesellschaften deutlich vereinfachen würde.

- **Streubesitzdividenden:** Unter Streubesitzdividenden i.S.d. ursprünglichen Referentenentwurfs sollen Ausschüttungen auf Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften, die zu Beginn des Veranlagungszeitraums weniger als 10 % betragen, verstanden werden. Für derartige Beteiligungen war geplant, die Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne abzuschaffen. Derartige Überlegungen sind im aktuellen Regierungsentwurf nicht mehr enthalten, gleichwohl aber noch in der politischen Diskussion; daher wird hier der weitere Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig zu beobachten sein.

Hinweis:

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

d) Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG)

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

- **Unternehmergesellschaft:** Eingeführt wird die sog. Unternehmergesellschaft, welche insbesondere für Gründungsvorhaben gedacht ist („GmbH-light“) und grds. allen Bestimmungen des GmbH-Gesetzes unterliegt. Diese ist wie die klassische GmbH haftungsbeschränkt, kann aber schon mit einem Stammkapital von mindestens 1 € gegründet werden. Sie darf nicht die Rechtsformbezeichnung „GmbH“ führen, sondern muss zwingend den Zusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ führen. Zudem sind bei der Unternehmergesell-

schaft besondere Anforderungen an die Kapitalerhaltung zu beachten, so darf die Unternehmersgesellschaft ihre Gewinne nicht voll ausschütten, sondern muss vielmehr das Mindeststammkapital der „normalen GmbH“ nach und nach ansparen (in der Form einer gesetzlichen Rücklage), und zwar in Höhe von jeweils einem Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses.

- **Verdeckte Sacheinlage:** Eine verdeckte Sacheinlage liegt vor, wenn zwar formell eine Geldeinlage vereinbart und geleistet wird, diese aber bei wirtschaftlicher Betrachtung und aufgrund einer im Zusammenhang mit der Übernahme der Geldeinlage getroffenen Abrede als Sacheinlage zu bewerten ist. In diesen Fällen gilt künftig, dass der Wert der verdeckten Sacheinlage auf die fortbestehende Geldeinlagepflicht des Gesellschafters angerechnet wird. Dabei trägt der Gesellschafter die Beweislast für die Werthaltigkeit der Sacheinlage.

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

e) Entwurf eines Steuerbürokratieabbaugesetzes

Am 23.6.2008 ist der Referentenentwurf eines Gesetzes zur **Modernisierung und Entbürokratisierung des Steuerverfahrens** (Steuerbürokratieabbaugesetz) veröffentlicht worden, das zum 1.1.2009 in Kraft treten soll. Insbesondere sollen papierbasierte

Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation ersetzt werden; diesbezüglich sind folgende Maßnahmen vorgesehen:

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

Hinweis:

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

30 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Größenklassen des Handelsgesetzbuches beachten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Hinweis:

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

b) Ergebnispolitische Maßnahmen zur Vermeidung der Mindestbesteuerung

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

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

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

Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und vielfach auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2008/2009

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

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

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

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

31 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

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

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

Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer“ zum Mandanten-Rundschreiben 6/2008 verwiesen.

- **Veräußerung eines Bezugsrechts:** Gewinne aus der Veräußerung eines durch eine Kapitalerhöhung entstandenen Bezugsrechts sind nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 23.1.2008, Aktenzeichen I R 101/06, BStBl II 2008, 719), der insoweit die Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 28.4.2003, BStBl I 2003, 292) bestätigt, **körperschaftsteuerpflichtig**.
- **Nachträgliche Anschaffungskosten:** Bei Veräußerungen von **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**, die zum steuerlichen **Privatvermögen** zählen, ist häufig dann die Höhe der Anschaffungskosten des Veräußerers strittig, wenn dieser „seiner“ Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar Vorteile wirtschaftlicher Art (nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung) zugewendet hat. Dazu hat der Bundesfinanzhof mit mehreren Urteilen Stellung genommen: Danach kann die **Bürgschaftsübernahme** zugunsten einer mittelbaren Beteiligung nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten einer unmittelbaren Beteiligung führen (Urteil vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 78/06, BStBl II 2008, 575). Verzichtet hingegen der Gesellschafter auf die Geltendmachung eines **Ersatzanspruchs gegenüber der Gesellschaft**, so kann darin eine verdeckte Einlage zu sehen sein, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führt (Urteil vom 4.3.2008, Aktenzeichen IX R 80/06, BStBl II 2008, 577). Zu Verlusten aus der **Bürgschaftsübernahme** zugunsten einer unmittelbaren Beteiligung an einer AG hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 2.4.2008 (Aktenzeichen IX R 76/06, BStBl II 2008, 706) entschieden, dass nur dann nachträgliche Anschaffungskosten vorliegen können, wenn der Gesellschafter unternehmerisch beteiligt ist, was in der Regel einen Anteilsbesitz von mehr als 25 % an der AG voraussetzt. Die 25 %-Grenze bezieht sich nur auf Beteiligungen an AGs, nicht auf GmbH-Anteile. Sie ist Voraussetzung für die analoge Anwendung des Eigenkapitalersatzrechts auf AGs.
- **Veräußerung von GmbH-Anteilen an beteiligungsidentische GmbH:** Die Veräußerung von GmbH-Anteilen an eine von den Gesellschaftern der GmbH neu gegründete, beteiligungsidentische GmbH ist **nicht** deshalb **Gestaltungsmisbrauch**, weil die Anteile zu einem Zeitpunkt veräußert wurden, als die Veräußerung noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterlag, oder weil sich die Tätigkeit der neu gegründeten GmbH auf das Halten der veräußerten Anteile beschränkte. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.5.2008 (Aktenzeichen IX R 77/06, BStBl II 2008, 789) zu Gunsten der Steuerpflichtigen mit dem Hinweis entschieden, dass es regelmäßig nicht schädlich sei, wenn ein Steuerpflichtiger – aus welchen Gründen auch immer – auf Dauer zwischen sich und eine Einkunftsquelle eine inländische Kapitalgesellschaft schalte und alle sich daraus ergebenden Konsequenzen ziehe.
- **Ratierliche Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben:** Beträgt der Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens nicht mehr als 1 000 €, ist er aus **Billigkeitsgründen** in einer Summe und nicht etwa über zehn Jahre verteilt auszahlbar (BMF-Schreiben vom 21.7.2008, Aktenzeichen IV C 7 – S 2861/07/10001, BStBl I 2008, 741).
- **Haftung eines Geschäftsführers:** Der Geschäftsführer einer GmbH haftet nicht, wenn er seiner gesetzlichen Verpflichtung folgend Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherung und Lohnsteuer zu einem Zeitpunkt abführt, in dem die GmbH bereits insolvenzreif war, ein entsprechend beauftragter Wirtschaftsprüfer das Vorliegen einer Überschuldung aber verneint hatte. Dies hat der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 14.5.2007 (Aktenzeichen II ZR 48/06, HFR 2007, 1242) unter Hinweis auf die „**Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters**“ festgestellt. In einem weiteren Verfahren (Urteil vom 27.2.2007, Aktenzeichen VII R 67/05, BFH/NV 2007, 1732) hat der Bundesfinanzhof aber auch festgestellt, dass ein Geschäftsführer zwar grundsätzlich für nicht abgeführte Lohnsteuer haftet, nicht jedoch, soweit die Nichtabführung innerhalb eines Zeitraums von höchstens drei Wochen vor dem rechtzeitig gestellten Insolvenzantrag liegt.

32 **Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zur verdeckten Gewinnausschüttung**

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

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

Zu a) Geschäftsführerverträge

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

Zu b) Pensionszusagen

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

wordenen Aufstockung einer Rückdeckungsversicherung geleistet werden, sind danach in der Regel betrieblich veranlasst.

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

Zu c) Übernahme von Aufwendungen/Minderungen des Vermögens

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

Hinweis:

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

- Mit Urteil vom 19.12.2007 (Aktenzeichen I R 83/06, BFH/NV 2008, 988) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass **Spenden einer Kapitalgesellschaft an eine Religi-**

ongemeinschaft als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln sein können. Im Urteilssachverhalt hatte eine GmbH den evangelischen Kirchengemeinden im Umkreis ihres Geschäftssitzes Spenden in erheblicher Höhe zukommen lassen. Aus dem **einseitigen und stetigen Spendenverhalten** der GmbH, die in einem 5-Jahreszeitraum ausschließlich an die evangelischen Gemeinden gespendet hatte, leitet der Bundesfinanzhof ab, dass die GmbH nicht in erster Linie ihrer gesellschaftlichen Verantwortung gerecht werden, sondern der Bekenntniszugehörigkeit ihres Gesellschafters Rechnung tragen wollte.

Hinweis:

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

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

Abgabe- und Zahlungstermine 2009"

33 Wichtige Steuertermine 2009¹

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

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	12.1. (15.1.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	12/2008	IV/2008
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2008	11/2008	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung		

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Februar	10.2. (13.2.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	1/2009	IV/2008
	16.2. (19.2.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung ^{1/11} Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2009 Gewerbsteuer, Grundsteuer	12/2008	
März	10.3. (13.3.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	2/2009	I/2009
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	1/2009	
April	14.4. (17.4.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	3/2009	I/2009
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2009	
Mai	11.5. (14.5.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	4/2009	I/2009
	15.5. (18.5.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	3/2009	
Juni	10.6. (15.6.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	5/2009	II/2009
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	4/2009	
Juli	10.7. (13.7.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	6/2009	II/2009
	1.7. (6.7.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)	5/2009	
August	10.8. (13.8.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	7/2009	II/2009
	17.8. (20.8.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	6/2009	
September	10.9. (14.9.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	8/2009	III/2009
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	7/2009	
Oktober	12.10. (15.10.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	9/2009	III/2009
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2009	
November	10.11. (13.11.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	10/2009	III/2009
	16.11. (19.11. ²)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	9/2009	

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Dezember	10.12. (14.12.)	Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	11/2009 10/2009	IV/2009

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise.

² Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

34 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**.

Hinweis:

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz ist geplant, die Grenzen von 6 136 € bzw. 512 € auf 7 500 € bzw. 1 000 € anzuheben.

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 Umsatzsteuer-Vorauszahlung 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 Anmeldezeitraum. 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 Anmeldezeitraum. Abgabetermin ist dann der 10.1. des Folgejahres.

Hinweis:

Bei der Lohnsteuer gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz ist geplant, die Grenzen von 3 000 € bzw. 800 € auf 4 000 € bzw. 1 000 € anzuheben.

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.

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

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, werden **Säumniszuschläge** verwirkt. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. 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 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.

Mit freundlichen Grüßen