
Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen
- 2 Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen
- 3 Formale Erfordernisse bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen
- 4 Entfernungspauschale: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Einschränkung
- 5 Gesetzgebung: Sozialversicherungsfreiheit der Entgeltumwandlung über 2008 hinaus geplant

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte
- 7 Übernachtungskosten bei Dienstreisen ab 2008
- 8 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Für Arbeitnehmer

- 9 Antragsveranlagung: Verfassungswidrigkeit der Zweijahresfrist und verfahrensrechtliche Folgen
- 10 Bewirtungskosten als Werbungskosten
- 11 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 12 Banken müssen auch ausländisches Vermögen anzeigen

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 13 Bundeskabinett beschließt Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008
- 14 Keine automatische Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers bei fehlendem Gesellschafterstatus
- 15 Haftung des Geschäftsführers: Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer trotz Insolvenzreife der GmbH
- 16 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Zuführung zur Pensionsrückstellung
- 17 Außerordentliche Kündigung eines Fremdgeschäftsführers bei unberechtigter Privatnutzung der Firmenkreditkarte

Sonstiges

- 18 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Überblick über die Gesetzesänderungen
- 19 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für alle Unternehmen
- 20 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Kapitalgesellschaften
- 21 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften
- 22 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte

Für alle Steuerpflichtigen

1 Unternehmensteuerreform 2008 beschlossen

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

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

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

Hinweis:

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

2 Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen

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

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

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

Hinweis:

Diese Änderung hätte ganz erhebliche Auswirkungen auf die Finanzierung von Tochterunternehmen. Anzumerken ist, dass sich bereits aktuell die Hinweise verdichten, dass die Finanzverwaltung diese Sichtweise in wichtigen

Fallgruppen auch bereits bei dem derzeit geltenden Recht anwenden will. Die weitere Entwicklung sollte genau verfolgt werden.

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

Hinweis:

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

3 Formale Erfordernisse bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen

In Anschluss an das Urteil vom 7.6.2006 (Aktenzeichen IX R 4/04) hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.2.2007 (Aktenzeichen IX R 45/06) entschieden, dass der zivilrechtlichen Formunwirksamkeit eines unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrags eine **verstärkte Indizwirkung** gegen dessen steuerrechtliche Anerkennung zukommt. Im Urteilsfall hatten Eheleute mit fünf von ihren sechs Kindern im Jahr 1998 inhaltsgleiche Darlehensverträge abgeschlossen, in denen sich die Kinder verpflichteten, ihrem Vater jeweils 50 000 DM zur Verfügung zu stellen. Die Kinder, welche beim Vertragsabschluss allesamt noch minderjährig waren, wurden dabei von ihrer Mutter vertreten; ein Ergänzungspfleger wurde zunächst nicht bestellt. Mit dem von seinen Kindern empfangenen Geld führte der Kläger das Darlehen einer Hypothekenbank zurück, das er zur Finanzierung seines vermieteten Immobilienobjekts aufgenommen hatte. Die an seine Kinder im Streitjahr gezahlten Schuldzinsen machte der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus der Vermietung dieses Objekts geltend. Die Finanzverwaltung ließ die Schuldzinsen nicht zum Abzug zu, weil die **ohne Einschaltung eines Ergänzungspflegers abgeschlossenen Darlehensverträge zivilrechtlich nicht wirksam** seien.

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

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

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

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

Darüber hinaus kann nach Ansicht der Finanzverwaltung eine **nachträglich herbeigeführte bürgerlich-rechtliche Wirksamkeit** des Vertragsverhältnisses dessen

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

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

Hinweis:

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

4 Entfernungspauschale: Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Einschränkung

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

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

Hinweis:

Nach dieser Rechtsprechung dürfte eine Eintragung von Freibeträgen ohne Kürzung um 20 Entfernungskilometer erfolgen. Es ist aber darauf zu achten, dass der neue **Beschluss des Bundesfinanzhofs keine endgültige Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit** darstellt. Diese Entscheidung bleibt dem Bundesverfassungsgericht vorbehalten. Wird der Freibetrag jetzt auf der Lohnsteuerkarte 2007 oder künftig auf der Lohnsteuerkarte 2008 eingetragen, muss zwar unterjährig zunächst weniger Lohnsteuer geleistet werden. Sollte das Bundesverfassungsgericht allerdings feststellen, dass die Kürzung der Entfernungspauschale doch verfassungsgemäß ist, kommen Nachzahlungen auf den betreffenden Steuerzahler zu.

Bedeutsam ist der Beschluss auch für Einkommensteuer-Vorauszahlungen; auch insoweit dürfte ein Kostenabzug nach den bisherigen Regelungen zunächst wieder zulässig sein.

Das **Bundesministerium der Finanzen** hat in einer Pressemitteilung vom 12.9.2007 auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs reagiert. Auf Antrag werden nunmehr Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen. Daneben sollen Einkommensteuerveranlagungen für Zeiträume ab 2007 insoweit nur vorläufig erfolgen, so dass der Steuerpflichtige keinen Einspruch einlegen muss, sondern der Bescheid im Falle einer endgültigen Entscheidung des Bundesfinanzhofs und ggf. des Bundesverfassungsgerichts zu Gunsten der Steuerpflichtigen von Amts wegen geändert werden kann.

5 Gesetzgebung: Sozialversicherungsfreiheit der Entgeltumwandlung über 2008 hinaus geplant

Das Bundeskabinett hat am 8.8.2007 den Entwurf eines Gesetzes zur Förderung der betrieblichen Altersversorgung beschlossen. Der vom Kabinett beschlossene Entwurf

wurde dem Bundesrat zugeleitet. Dieser kann hierzu vor der Beschlussfassung durch den Bundestag Stellung nehmen.

Gegenwärtig ist gesetzlich geregelt, dass ein Arbeitnehmer **Entgeltbestandteile zu Gunsten einer betrieblichen Altersversorgung** umwandeln kann, was steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Vorteile bedeuten kann. Fraglich ist insoweit die weitere sozialversicherungsrechtliche Behandlung. Derzeit wird durch die Entgeltumwandlung keine Sozialversicherungspflicht ausgelöst, sofern die zu Gunsten der betrieblichen Altersversorgung umgewandelten Entgelte 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West) nicht übersteigen. Diese Beitragsfreiheit soll nach der derzeitigen Gesetzeslage zum Jahresende 2008 auslaufen. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf wird die Beitragsfreiheit in Entgeltumwandlungsfällen über das Jahr 2008 hinaus zeitlich unbegrenzt fortgesetzt. Die bisherige Begrenzung auf 4 % der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung (West) soll aber beibehalten werden.

Außerdem wird das **Lebensalter für die Unverfallbarkeit von arbeitgeberfinanzierten Betriebsrentenanwartschaften** vom 30. auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Die fünfjährige Zusagedauer soll als Zusatzvoraussetzung erhalten bleiben. Gelten soll die Neuregelung grundsätzlich für Versorgungszusagen, die nach dem 31.12.2008 zugesagt werden. Das günstige Mindestalter 25 gilt ferner auch für Versorgungszusagen, die vor dem 1.1.2009 und nach dem 31.12.2000 zugesagt worden sind, wenn der Versorgungsanwärter beim Ausscheiden aus dem Unternehmen nach dem 31.12.2008 fünf Jahre im Besitz der Versorgungszusage war und zu diesem Zeitpunkt das 25. Lebensjahr vollendet hat. Dies soll dazu dienen, möglichst frühzeitig mit dem Aufbau einer Zusatzrente zu beginnen.

Hinweis:

Zusätzlich soll ab 2008 die private Riester-Rente verbessert werden. Hier steigen im nächsten Jahr bereits turnusgemäß die Zulagen und Steuervorteile. Bislang beträgt die Zulage maximal 114 € und für jedes Kind 138 €. Ab 2008 wird die maximale Förderung auf 154 € und für jedes Kind auf 185 € erhöht. Als weiterer Anreiz ist geplant, für ab 2008 geborene Kinder eine auf 300 € erhöhte Zulage zu gewähren. Zudem sollen die direkt Förderberechtigten unter 21 Jahren bei Abschluss eines Riester-Vertrags einmalig eine Bonuszahlung von 100 € erhalten. Dieser „Berufseinsteiger-Bonus“ und die erhöhte Kinderzulage werden in einem weiteren Gesetzgebungsverfahren geregelt.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Jahressteuergesetz 2008 und lohnsteuerliche Aspekte

Der in der Rubrik „Für alle Steuerpflichtigen“ unter dem Beitrag „Gesetzgebung: Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 vom Bundeskabinett beschlossen“ angesprochene Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 enthält auch weit reichende Neuerungen bei der Lohnsteuer, die im Folgenden dargestellt werden:

- Einführung eines optionalen Anteilsverfahrens für die Lohnsteuer bei Ehegatten. Beim Anteilsverfahren wird die von den Arbeitnehmer-Ehegatten insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer den beiden Ehegatten im Verhältnis der Bruttolöhne anteilig zugeordnet. Statt der Lohnsteuerklassen wird dann dem jeweiligen Arbeitgeber auf der Lohnsteuerkarte der Prozentsatz des Arbeitslohns mitgeteilt, der diesem Bruttolohnverhältnis entspricht. Dieses Verfahren, das von den Arbeitnehmer-Ehegatten gewählt werden kann, soll ab 2009 zur Anwendung kommen. Dieses Anteilsverfahren ersetzt die heutige Steuerklasseneinteilung bei Ehegatten, welche insbesondere in der Kombination III/V dazu führt, dass der Ehegatte mit der Steuerklasse V eine verhältnismäßig hohe Lohnsteuerbelastung trägt. Nach dem neuen Verfahren würde dagegen die Lohnsteuer bei jedem Ehegatten nach dem tatsächlichen Lohn in Verbindung mit dem Aufteilungsschlüssel ermittelt. Verdient ein Ehegatte beispielsweise 25 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens, so soll er zukünftig auch nur 25 % der gemeinsamen Lohnsteuer abführen.
- Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2011: Das herkömmliche Lohnsteuerabzugsverfahren führt zu Medienbrüchen, weil die bei den

Gemeinden und den Finanzämtern elektronisch verfügbaren Daten in die jährliche Lohnsteuerkarte eingehen müssen. Dieser Aufwand und die damit verbundenen Übertragungsfehler sollen künftig vermieden werden. Im Kern sollen die Arbeitgeber die Lohnsteuerabzugsmerkmale künftig maschinell verwertbar zur Verfügung gestellt bekommen. Die Papier-Lohnsteuerkarte soll durch das elektronische Verfahren ersetzt werden.

- Elektronische Übermittlung der Lohnersatzleistungen. Nach geltendem Recht hat die Bundesagentur für Arbeit die Daten über das im Kalenderjahr gewährte Insolvenzgeld durch Datenfernübertragung an eine amtlich bestimmte Übermittlungsstelle zu übermitteln. Für die übrigen dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Sozialleistungen soll künftig ebenfalls eine elektronische Übermittlung erfolgen. Dies gilt nur dann nicht, wenn die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Leistungen bereits auf der Lohnsteuerbescheinigung (steuerfreie Aufstockungsbeträge im Rahmen der Altersteilzeitdienstverhältnisse) vermerkt sind. Mit der Regelung soll eine Sicherstellung des Steueranspruchs bewirkt werden.

Hinweis:

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

7 Übernachtungskosten bei Dienstreisen ab 2008

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

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

Hinweis:

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

8 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Das Bundeskabinett hat die **Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien** beschlossen, welche grundsätzlich **ab dem 1.1.2008** gelten. Diese Richtlinien enthalten Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Für die Finanzverwaltung sind die Richtlinien bindend. Neuerungen ergeben sich vor allem im steuerlichen Reisekostenrecht. Bislang wird zwischen folgenden Reisearten unterschieden:

- Dienstreise/Geschäftsreise,

- Fahrtätigkeit und
- Einsatzwechseltätigkeit.

Die jüngere **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs** hat diese Unterscheidung aufgegeben und verwendet für all diese Reisearten einheitlich den Begriff der Auswärtstätigkeit. Dem ist die Finanzverwaltung gefolgt. Sämtliche bisherigen Reisearten werden jetzt als Auswärtstätigkeit bezeichnet. Sie sind nach den gleichen steuerlichen Regeln zu behandeln.

a) Regelmäßige Arbeitsstätte

Von einer Auswärtstätigkeit ist zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Dann kann die Auswärtstätigkeit nach den Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden. Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist danach insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Bislang kam es für das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte auf die Art, den zeitlichen Umfang und Inhalt der Tätigkeit an dem jeweiligen Tätigkeitsort an. Diese Auffassung übernehmen die neuen Lohnsteuer-Richtlinien ausdrücklich nicht. Abzugrenzen ist die auf Dauer angelegte Tätigkeit von einer vorübergehenden Tätigkeit; liegt nur eine vorübergehende Tätigkeit z.B. auf Grund einer befristeten Abordnung vor, erfolgt eine Abrechnung nach Auswärtstätigkeitsgrundsätzen. Ist ein Arbeitnehmer dauerhaft an einem bestimmten Ort tätig, ist dies nachhaltig, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird.

Beispiel:

Ein Außendienstmitarbeiter ist wohnhaft in Augsburg. Er fährt einmal wöchentlich in den in München gelegenen Betrieb und muss dort durchschnittlich drei Stunden Verwaltungsarbeiten nachgehen. Dies ist in dem Arbeitsvertrag ausdrücklich geregelt. Nach den bisherigen Lohnsteuer-Richtlinien liegt im Betrieb in München keine regelmäßige Arbeitsstätte. Wird eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Woche aufgesucht, wird nunmehr eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet (R 9.4 Abs. 3 Satz 4 Lohnsteuer-Richtlinien). Dies gilt, weil die Tätigkeit in München und auch die Art der Betätigung nicht nur vorübergehend, sondern infolge der vertraglichen Vereinbarung fest vereinbart ist. Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es jetzt nicht mehr an. Bei einer Dienstwagengestellung ist für diese Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu erfassen.

Würde der Außendienstmitarbeiter hingegen durchschnittlich nur alle zwei Wochen kurzfristig nach München fahren, soll nach der Verwaltungsauffassung in München keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet werden.

Bei einer nur vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z.B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese hingegen nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Vorübergehend ist eine Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an die regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren wird. Diskutiert wurde, ob von einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit immer auszugehen ist, wenn diese auf höchstens sechs Monate befristet ist. Dies setzte sich allerdings in den Beratungen zu den Lohnsteuer-Richtlinien nicht durch. Ob eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vorliegt, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalls zu entscheiden. Eine zeitliche Grenze existiert nicht. Liegt eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vor, ist zeitlich unbefristet nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen. Ist nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen, scheidet eine Umdeutung als doppelte Haushaltsführung aus. Eine hohe Bedeutung wird im Reisekostenrecht künftig die Abgrenzung zwischen einer dauerhaften Zuordnung und einer vorübergehenden Betätigung haben. Hierzu wird im jeweiligen Einzelfall auch auf die vertraglichen Vereinbarungen abgestellt werden. Wegen der Systemumstellung sollten diese einer näheren Prüfung unterzogen werden.

b) Fahrtkosten

Fahrtkosten während der Auswärtstätigkeit sind weiterhin in tatsächlicher Höhe absetzbar oder steuerfrei erstattbar. Benutzt ein Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit

seinen eigenen Pkw, kann ohne Nachweis weiterhin der Betrag von 0,30 € je zurückgelegtem Kilometer abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Dieser Betrag erhöht sich um 0,02 € für jede beruflich veranlasst mitgenommene Person. Diese Beträge sollen sich zum Jahreswechsel nicht verändern. Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommen demgegenüber die Regelungen zur Entfernungspauschale zur Anwendung. Hierbei können lediglich 0,30 € pro Entfernungskilometer steuerlich geltend gemacht werden, wobei die ersten 20 Kilometer unberücksichtigt bleiben.

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung sollen bei einer Einsatzwechseltätigkeit mit täglicher Rückkehr nach Hause Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorliegen, wenn die an einem Arbeitstag aufgesuchte Tätigkeitsstätte nicht mehr als 30 km von der Wohnung entfernt liegt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26.10.2005, Aktenzeichen IV C 5-S 2353-211/05). Nur wenn die Tätigkeit im Wesentlichen durch den täglich mehrfachen Ortswechsel geprägt ist, liegen unabhängig von der 30 km-Grenze Reisekosten vor (so Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.2.1994, Aktenzeichen VI R 109/89). In die neuen Lohnsteuer-Richtlinien hat diese 30 km-Grenze keinen Eingang gefunden. Dies hat – zumindest ab 2008 – Auswirkungen auf die Fahrtkostenerstattung und die Abrechnung von Dienstwagengestellungen.

Beispiel:

Ein Mitarbeiter übt eine Einsatzwechseltätigkeit (ab 2008: Auswärtstätigkeit) aus. Die Tätigkeit ist nicht durch einen mehrfachen Ortswechsel geprägt. Dem Arbeitnehmer wird ein Dienstwagen (inländischer Listenpreis: 30 000 €) zur Verfügung gestellt. Mit diesem fährt er im Monat an 15 Arbeitstagen zu dem 25 km entfernt liegenden Einsatzort. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Folgender geldwerter Vorteil ist bislang für die Fahrten zum Einsatzort zu erfassen:

Für den Dienstwagen ist monatlich neben dem geldwerten Vorteil für die Privatnutzung von (1 % von 30 000 € =) 300 € ein geldwerter Vorteil für die Fahrt von der Wohnung zum Einsatzort zu erfassen. Höhe: $0,002\% \text{ von } 30\,000\text{ €} \times 25\text{ km} \times 15\text{ Fahrten} = 225,00\text{ €}$

Ab 2008 wird lediglich der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung in Höhe von 300 € angesetzt. Darüber hinaus fällt kein geldwerter Vorteil für die Fahrten zum Einsatzort an, da es sich bei den Fahrten zeitlich unbefristet um eine Auswärtstätigkeit handelt. Durch den Wegfall des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort reduziert sich neben der Lohnsteuerbelastung auch der Sozialversicherungsaufwand.

Hinweis:

Wird die 30 km-Grenze überschritten und kehrt der Arbeitnehmer täglich nach Hause zurück, wurden solche Fahrten früher nach Ablauf von drei Monaten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt. Hieran hat die Finanzverwaltung als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit nicht mehr festgehalten.

Bedeutsam für die Fahrtkosten ist ferner, dass eine Auswärtstätigkeit nunmehr zeitlich unbefristet vorliegen kann. Nach Ablauf von drei Monaten wird am auswärtigen Tätigkeitsort keine regelmäßige Arbeitsstätte mehr fingiert. Wird z.B. ein Arbeitnehmer für fünf Monate zu einer Zweigniederlassung abgeordnet, können die Fahrtkosten für die gesamten fünf Monate nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet oder steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet werden. Anders als bei den Fahrtkosten wird aber der Abzug oder die steuerfreie Erstattung von Tagegeldern auf die ersten drei auswärtigen Tätigkeitsmonate beschränkt. Hintergrund ist, dass sich diese Dreimonatsfrist für dieselbe Auswärtstätigkeit aus dem Gesetz ergibt. Für den Fahrtkostenersatz existiert eine solche gesetzliche Regelung aber nicht.

c) Verpflegungsmehraufwendungen

Nach der gesetzlichen Regelung dürfen Tagegelder drei Monate für ein und dieselbe Auswärtstätigkeit abgezogen bzw. steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet werden. Die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien setzt sich mit der Frage der Berechnung der Dreimonatsfrist auseinander. Liegt dem Grunde nach eine Auswärtstätigkeit vor, ist zwischen derselben (nämlichen) und einer neuen Auswärtstätigkeit zu differenzieren. Von derselben Auswärtstätigkeit geht die Finanzverwaltung nicht aus, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist Architekt und betreut ein Großprojekt. Im Büro liegt seine regelmäßige Arbeitsstätte. Ein- bis zweimal wöchentlich werden Baustellen angefahren. Jede Woche liegt eine neue Auswärtstätigkeit vor. Tagegelder

können zeitlich unbefristet steuerfrei erstattet oder steuermindernd geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt auch für die Fahrtkosten.

Eine längerfristige Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht. Verneint hat dies der Bundesfinanzhof für das erneute Auslaufen eines Schiffs nach Rückkehr in den Heimathafen mit der Folge, dass insoweit mit jeweiligem Auslaufen des Schiffs eine neue Dreimonatsfrist begann. Entsprechendes soll auch für Arbeitnehmer gelten, die z.B. als Busfahrer oder Spediteur ihre Tätigkeit auf dem Fahrzeug ausüben.

Bei ein und derselben längerfristigen Auswärtstätigkeit kommt es häufig zu Unterbrechungen. Wie bisher hat eine urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechung keinen Einfluss auf den Ablauf der Dreimonatsfrist. Andere Unterbrechungen, wie z.B. eine vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen andauert.

d) Übernachtungskosten

Die vom Bundeskabinett beschlossene Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien enthält im Bereich der Übernachtungskosten bedeutende Änderungen gegenüber der ursprünglichen Fassung der Lohnsteuer-Richtlinien, über die wir im Mandanten-Rundschreiben 5/2007 berichtet haben. Ab 2008 soll nunmehr Folgendes gelten:

Weiterhin sind die tatsächlichen Unterkunftskosten während einer Auswärtstätigkeit absetzbar bzw. steuerfrei erstattbar. Wird durch einen Zahlungsbeleg nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten ab 2008 wie folgt zu kürzen:

- für das Frühstück um 20 % und
- für das Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des für den Unterkunftsort maßgebenden, für 24 Stunden geltenden Verpflegungspauschbetrags. Eine Unterscheidung zwischen Inlands- und Auslandsreisen findet nicht statt. Ein bei einer Inlandsreise im Hotelpreis enthaltenes Frühstück führt nicht mehr zu einer Kürzung von 4,50 € (ohne Einzelnachweis) aus dem Hotelrechnungsgesamtbetrag.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitnehmer führt in 2008 eine Auswärtstätigkeit im Inland durch. Die Abwesenheitszeiten am 5.2.2008 und am 6.2.2008 betragen jeweils 16 Stunden. Der Beschäftigte legt eine Hotelrechnung über 200 € vor. Ein Frühstück ist in diesem Preis enthalten.

Lösung:

Tagegeld	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	<u>12,00 €</u>	24,00 €
Übernachtungskosten	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzgl. 20 % von 24 €	<u>4,80 €</u>	<u>195,20 €</u>
			219,20 €

Alternative:

Alternativ kann sich die Buchung des Hotels einschließlich Frühstück vor Beginn der Auswärtstätigkeit anbieten. Nach den Regelungen des R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Lohnsteuer-Richtlinien 2008 besteht – wie bisher – die Möglichkeit, das Frühstück mit dem amtlichen Sachbezugswert zu erfassen. Hierfür ist u.a. aber die schriftliche Bestellung des Hotels durch den Arbeitgeber vor Beginn der Auswärtstätigkeit erforderlich. Dies muss auch im Rahmen späterer Außenprüfungen nachweisbar sein.

Tagegeld	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	<u>12,00 €</u>	24,00 €
Übernachungskosten	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzgl. 20 % von 24 €	<u>4,80 €</u>	195,20 €
Auslagenersatz	Frühstückswert		<u>4,80 €</u>
Summe			224,00 €
geldwerter Vorteil aus der Mahlzeitengestellung (es wird eine Eigenleistung des Arbeitnehmers in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts unterstellt)			<u>1,50 €</u>
Erstattungsbetrag			222,50 €

Statt einer Kürzung des Reisekostenauszahlungsbetrags kann der Arbeitgeber auch 224 € an den Beschäftigten erstatten und 1,50 € individuell lohnversteuern.

Bislang können Arbeitgeber je Übernachtung während einer Auswärtstätigkeit im Inland 20 € pauschal steuerfrei erstatten. Bei Auslandsreisen besteht die Möglichkeit, statt des Einzelnachweises mit Auslandsübernachtungspauschalen abzurechnen. Hieran ergeben sich zum Jahreswechsel keine Änderungen. Auch die bisherigen Übernachtungspauschalen sollen der Höhe nach nicht verändert werden. Eine gravierende Änderung bei der Geltendmachung tritt aber für Arbeitnehmer ein: Diese dürfen ab 2008 die Auslandsübernachtungspauschalen nicht mehr als Werbungskosten in Ansatz bringen. Für Inlandsübernachtungen galt bereits bislang nicht die Möglichkeit, eine Übernachtungspauschale von 20 € abzusetzen. Die Arbeitnehmer können damit nur die tatsächlichen Übernachtungskosten – sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsübernachtungen – geltend machen. Damit ist es notwendig, die Einzelbelege über die Übernachtungskosten ab 2008 aufzubewahren. Die Reisekostenregelungen des Lohnsteuerrechts gelten entsprechend auch für Gewinnermittler. Damit können bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns nur noch die tatsächlichen Übernachtungskosten, nicht aber die Übernachtungspauschalen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Für Arbeitnehmer

9 Antragsveranlagung: Verfassungswidrigkeit der Zweijahresfrist und verfahrensrechtliche Folgen

Eine Einkommensteuer-Veranlagung bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann nur unter bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen erfolgen. Hierbei ist zwischen einer Pflichtveranlagung und einer freiwilligen Veranlagung zu unterscheiden. Die freiwillige Veranlagung (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Einkommensteuergesetz) setzt nach dem gegenwärtigen Gesetzeswortlaut einen Antrag bis zum Ablauf des auf das Veranlagungsjahr folgenden zweiten Kalenderjahrs voraus. Der Bundesfinanzhof hält diese Zweijahresfrist demgegenüber für verfassungswidrig und hat die Sache dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 22.5.2006, Aktenzeichen VI R 49/04 und VI R 46/05).

Nach der am 23.3.2007 aktualisierten Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 1/2007 der Oberfinanzdirektion Münster wird die Entscheidung über einen erstmaligen Antrag auf Einkommensteuerveranlagung, der formgerecht durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung innerhalb der vierjährigen Festsetzungsfrist, aber nach Ablauf der Zweijahresfrist gestellt wird, bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zurückgestellt.

Hinweis:

Sofern in der Vergangenheit kein freiwilliger Antrag auf eine Einkommensteuerveranlagung gestellt wurde und die vierjährige Festsetzungsverjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist, sollten die Anträge auch für die früheren Veranlagungsjahre beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt eingereicht werden. Ob es zu einer Veranlagung und der damit zumeist verbundenen Einkommensteuererstattung kommt, wird sich erst nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zeigen.

10 Bewirtungskosten als Werbungskosten

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

Hinweis:

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

11 Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts

Bitte beachten Sie den obigen Beitrag über die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts, der auch für Arbeitnehmer von Bedeutung ist.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

12 Banken müssen auch ausländisches Vermögen anzeigen

Deutsche Steuerpflichtige lassen Vermögenswerte manchmal auch bei ausländischen Zweigniederlassungen deutscher Kreditinstitute verwahren. Damit verbinden sich zwei Hoffnungen: zum einen das Vertrauen auf die Seriosität des deutschen Kreditinstituts und zum anderen die Angst vor dem deutschen Fiskus. Denn im Todesfall müssen inländische Bankfilialen sämtliches bei ihnen verwahrtes Vermögen des Verstorbenen dem Finanzamt mitteilen.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Anzeigepflicht auch Vermögensgegenstände, die von einer Zweigniederlassung im Ausland verwahrt oder verwaltet werden, umfasst. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 31.5.2006 (Aktenzeichen II R 66/04) entschieden. Das Depot in der österreichischen oder schweizerischen Filiale eines deutschen Kreditinstituts bleibt so dem deutschen Fiskus nicht verborgen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

13 Bundeskabinett beschließt Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

Das Bundeskabinett hat am 8.8.2007 den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 beschlossen. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer besonders hervorzuheben sind dabei folgende geplante Änderungen, über die wir auch in den folgenden Beilagen berichten werden:

- Umstellung der Kapitalertragsteueranmeldung auf ein elektronisches Verfahren nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung;

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

14 **Keine automatische Sozialversicherungspflicht des Geschäftsführers bei fehlendem Gesellschafterstatus**

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

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

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

- Zwar war der Geschäftsführer nicht familiär mit den Gesellschaftern verbunden, aber
- er konnte die GmbH als „sein“ Unternehmen nach eigenem Gutdünken führen,
- da die Gesellschafter ihm auf Grund eines „gewachsenen Vertrauensverhältnisses“ lediglich das Startkapital für eine Existenzgründung zur Verfügung stellen wollten und
- der Geschäftsführer mit der alleinigen Fachkenntnis „schalten und walten“ konnte wie er wollte, insbesondere auch, weil er das Beratungskonzept der GmbH allein entwickelt und verwirklicht hatte.

Hinweis:

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

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

15 **Haftung des Geschäftsführers: Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen und Lohnsteuer trotz Insolvenzzreife der GmbH**

Besondere Vorsicht ist für Geschäftsführer einer GmbH angebracht, wenn sich die GmbH in einer Krise befindet, da in dieser Situation für den **Geschäftsführer** die Gefahr einer **persönlichen Haftung** besteht. Nicht selten sitzt der Geschäftsführer aber quasi „zwischen zwei Stühlen“. Deutlich wird dies in Bezug auf zwei Haftungsgefahren:

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

solche Zahlungen verpflichtet, die nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder nach Feststellung der Überschuldung geleistet worden sind.

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

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

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

16 Aktuelle Entscheidung zur verdeckten Gewinnausschüttung: Zuführung zur Pensionsrückstellung

Die Bildung einer Pensionsrückstellung auf Grund einer entsprechenden Zusage gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer zählt zu den **weit verbreiteten Sachverhaltsgestaltungen** und ist besonders vorteilhaft, weil sie einerseits die Steuerlast mindert und zugleich aber die aktuelle Liquidität der GmbH nicht belastet.

Mit Urteil vom 16.5.2007 (Aktenzeichen 6 K 1184/04, DStZ 2007, 544) hat das Finanzgericht München in Fortführung der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden, dass die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen Erdienungszeit voraussetze. Denn in der Regel sei davon auszugehen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter im Interesse der Gesellschaft von der Erteilung einer Pensionszusage absieht, wenn der Zeitraum zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand weniger als zehn Jahre beträgt.

Im **Urteilssachverhalt** hatte eine GmbH im Juli 1993 ihrem im Dezember 1937 geborenen **beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer** eine Versorgungszusage auf das 65. Lebensjahr erteilt. Das Finanzamt hat die Zuführung zur Pensionsrückstellung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) gewertet.

Das Finanzgericht München hielt die Klage gegen diese Wertung für unbegründet, da die zehnjährige Erdienungszeit nicht gegeben sei. Diese **Zehnjahresfrist** war im Streitfall nicht eingehalten worden, weil sich die maßgebliche Erdienenszeit lediglich auf ca. 9,5 Jahre belief. Ausnahmsweise kann allerdings die Erdienenszeit auch zehn Jahre unterschreiten, wenn auf Grund der Gegebenheiten des Einzelfalls anderweitig sichergestellt ist, dass mit der Zusage die künftige **Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers abgegolten** werden soll. Für einen solchen Ausnahmefall sah das Finanzgericht im Urteilssachverhalt allerdings keine Anhaltspunkte.

Hinweis:

Mit diesem Urteil folgt das Finanzgericht München den Grundsätzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum **zehnjährigen Erdienungszeitraum**. Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung ist nach dieser Rechtsprechung, dass die Pensionsverpflichtung nicht allein durch das Dienstverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern auch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Hierbei ist insbesondere die Frage zu prüfen, ob der Geschäftsführer während der ihm voraussichtlich verbleibenden Dienstzeit den Versorgungsanspruch überhaupt noch verdienen kann. Das wird im Allgemeinen verneint, wenn der Geschäftsführer im Zeitpunkt der Zusageerteilung bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat oder wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand nur noch eine kurze Zeitspanne liegt. Bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer beträgt diese Zeitspanne zehn Jahre, die aber in Ausnahmefällen unterschritten werden kann.

17 Außerordentliche Kündigung eines Fremdgeschäftsführers bei unberechtigter Privatnutzung der Firmenkreditkarte

Mit Urteil vom 20.2.2007 (Aktenzeichen 6 U 22/06 und 6 U 61/06, GmbHR 2007, 874) hat das Oberlandesgericht Brandenburg rechtskräftig entschieden, dass die ungenehmigte umfangreiche Verwendung einer Firmenkreditkarte zu privaten Zwecken (rund 50 000 € für Urlaubsreisen etc.) ebenso einen Grund für eine **außerordentliche Kündigung** des Anstellungsvertrags des Fremdgeschäftsführers darstellt wie der Umstand, dass dieser die von der GmbH verauslagten Beträge nicht bzw. nicht zeitnah erstattet. Zur Begründung genügte dem Oberlandesgericht schon der Hinweis auf die sich aus der Verwaltung fremden Vermögens ergebende **besondere Treuepflicht** und die Tatsache, dass der Geschäftsführer nachweislich seine Vermögensangelegenheiten mit denen der GmbH vermengt hatte.

Sonstiges

18 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Überblick über die Gesetzesänderungen

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

Hinweis:

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

19 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für alle Unternehmen

a) Gewerbesteuerberechnung

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

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

Hinweis:

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

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

b) Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

Hinweis:

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

c) Begrenzung des Zinsabzugs (Zinsschranke)

aa) Einführung einer allgemeinen Einschränkung des Zinsabzugs

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

bb) Allgemeine Freigrenze

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

Beispiel:

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

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

cc) Anwendungsbereich der Zinsschranke

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

Besteht eine Konzernzugehörigkeit, so wird die Zinsschranke nach dem Gesetz dann nicht angewandt, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs nicht schlechter ist als die des gesamten Konzerns (sog. **Escape-Klausel**). Die Zinsschranke findet daher keine

Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags die des Gesamtkonzerns nach dem Konzernabschluss nicht um mehr als 1 % unterschreitet.

Hinweis:

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

dd) Wirkung der Zinsschranke

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

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

ee) Inkrafttreten

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

d) Änderungen bei der steuerlichen Abschreibung

aa) Abschaffung der degressiven Abschreibung

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

Hinweis:

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

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

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

bb) Einschränkung der Sofortabsetzung für geringwertige Wirtschaftsgüter

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

Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten von **mehr als 150 € und bis zu 1 000 €** muss zukünftig zwingend (kein Wahlrecht!) ein jahresbezogener Sammelposten gebildet

werden, der über fünf Jahre, nämlich das Jahr der Bildung und die folgenden vier Jahre gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen ist (**Poolbildung**).

Hinweis:

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

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

e) Erweiterung der Ansparabschreibung (Investitionsabzugsbetrag)

aa) Umstellung der Förderung

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

bb) Begünstigte Betriebe

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

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

Hinweis:

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

cc) Begünstigte Wirtschaftsgüter

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

Gegenüber dem Finanzamt muss das begünstigte Wirtschaftsgut in dem eingereichten Jahresabschluss bzw. der Einnahme-Überschuss-Rechnung seiner Funktion nach benannt und die voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten angegeben werden. Nicht mehr erforderlich ist eine genaue Bezeichnung des jeweiligen Wirtschaftsguts. Ausreichend ist vielmehr eine Funktionsbezeichnung, wie „Transportfahrzeug“. Hierdurch soll eine höhere Flexibilität entstehen. Die Umsetzung durch die Finanzverwaltung bleibt aber abzuwarten.

dd) Maximaler Abzugsbetrag und Investitionszeitraum

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

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

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

ee) Verrechnung des Abzugsbetrags im Jahr der Anschaffung

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

ff) Sonderabschreibung

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

Beispiel:

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

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

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

gg) Erstmalige Anwendung

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

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

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

20 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Kapitalgesellschaften

a) Tarifabsenkung bei der GmbH

Mit Wirkung ab dem Jahr 2008 wird der **Körperschaftsteuersatz** von derzeit 25 % auf dann **15 %** abgesenkt. Im Zusammenhang mit den Änderungen bei der Gewerbesteuer (siehe unter „Änderungen für alle Unternehmen“, „Gewerbesteuerberechnung“) führt

dies dazu, dass die **Gesamtbelastung der GmbH** (und anderen Kapitalgesellschaften wie beispielsweise der AG) von ca. 40 % auf **ca. 30 %** absinkt.

Hinweis:

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

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

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

b) Geänderte Behandlung von Gewinnausschüttungen bei den Gesellschaftern

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

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

Hinweis:

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

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

Bislang wird die **Vereinbarung eines Gesellschafter-Geschäftsführergehalts** oftmals dazu eingesetzt, um steuergünstig Gewinnbestandteile von der GmbH auf den Gesellschafter zu übertragen. Die Belastung derartiger Vergütungen ist derzeit deutlich günstiger als die Belastung von Gewinnausschüttungen. Dies ändert sich ab dem Jahr 2009. Auch dann sind Gehaltsvereinbarungen zwar steuerlich noch vorteilhaft, jedoch schmilzt der steuerliche Vorteil ganz erheblich zusammen und beläuft sich bei Anwendung des Einkommensteuerspitzensatzes nur noch auf ca. 1,5 %-Punkte.

c) Begrenzung des Verlustvortrags beim Gesellschafterwechsel

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

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

d) Verschärfungen bei der Wertpapierleihe

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

21 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Änderungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften

a) Erhöhung des Spitzensteuersatzes

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

b) Erhöhung der Gewerbesteueranrechnung

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

Hinweis:

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

c) Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

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

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

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

Hinweis:

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

bb) Voraussetzungen

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

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

Hinweis:

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

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

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

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

Gewinnanteil des Jahres

abzgl. positiver Saldo zwischen Entnahmen und Einlagen.

Hinweis:

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

cc) Belastung nach dem Sondertarif

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

dd) Nachversteuerung

Wird der Sondertarif in Anspruch genommen, so ist in späteren Jahren stets zu prüfen, ob eine **Nachversteuerung** erfolgen muss. Zunächst ergibt sich ein Nachversteuerungsbetrag, wenn in Folgejahren der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen den laufenden Gewinn übersteigt. Der Nachversteuerungsbetrag wird dann mit einem festen Steuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet.

Hinweis:

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

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

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

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

ee) Vorteilhaftigkeit einer Antragstellung

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

ff) Auswirkungen auf die Rechtsformwahl

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

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

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

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

Hinweis:

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

22 Unternehmensteuerreform 2008 und Abgeltungsteuer – Abgeltungsteuer für private Kapitaleinkünfte

a) Einführung einer allgemeinen Abgeltungsteuer

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

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

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

b) Wichtige Eckpunkte der Abgeltungsteuer

aa) Auswirkung auf die anderen Einkünfte

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

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

bb) Wegfall des Halbeinkünfteverfahrens

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

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

cc) Sparerpauschbetrag

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

dd) Werbungskostenabzug

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

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

ee) Verfahrensvorschriften

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

ff) Einführungs- und Übergangsregeln

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

Hinsichtlich der Übergangsvorschriften ist insbesondere zu beachten:

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