

K&K KALLFASS KRACIK · Iselshauer Straße 39 · D-72202 Nagold

WP StB RB Ulrich Kallfass · WP StB Dipl.-Kfm. Stefan Kracik
Iselshauer Straße 39 · D-72202 Nagold
Telefon 0 74 52 / 84 46-0 · Fax 0 74 52 / 84 46-50
info@kallfass-kracik.de · www.kallfass-kracik.de



Wir informieren Sie heute über aktuelle Entscheidungen. Bitte lesen Sie den Mandantenbrief sorgfältig durch. Wenn Sie Rückfragen haben, rufen Sie bitte einfach an.

Wir bringen Ihnen in der Anlage eine Einladung mit Anmeldeformular zu den Herbstgesprächen bei.

Bis bald



Ulrich Kallfass



Stefan Kracik

Termine September 2008

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.9.2008	15.9.2008	5.9.2008
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Seit dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.9.2008	15.9.2008	5.9.2008
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.9.2008	15.9.2008	5.9.2008
Umsatzsteuer ⁴	10.9.2008	15.9.2008	5.9.2008
Sozialversicherung ⁵	26.9.2008	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Es muss so frühzeitig überwiesen werden, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben.

² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.

³ Für den abgelaufenen Monat.

⁴ Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.

⁵ Ab 2006 sind die Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Ab 1. Januar 2008 gilt bei allen Krankenkassen ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 24.9.2008) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa 10 Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Termine Oktober 2008

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Zahlung durch	
		Überweisung ¹	Scheck ²
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³	10.10.2008	13.10.2008	7.10.2008
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Seit dem 1.1.2005 ist die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.		
Umsatzsteuer ⁴	10.10.2008	13.10.2008	7.10.2008
Sozialversicherung ⁵	29.10.2008 ⁶	entfällt	entfällt

¹ Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Es muss so frühzeitig überwiesen werden, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben.

- ² Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- ³ Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- ⁴ Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Fristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- ⁵ Ab 2006 sind die Fälligkeitsregelungen der Sozialversicherungsbeiträge einheitlich auf den drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats vorgezogen worden. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Ab 1. Januar 2008 gilt bei allen Krankenkassen ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen dann bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 27.10.2008) an die jeweilige Einzugsstelle übermittelt werden. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa 10 Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.
- ⁶ Dort, wo der 31.10.2008 ein gesetzlicher Feiertag ist, sind die Beiträge am 28.10.2008 fällig und die Beitragsnachweise sind bis zum 24.10.2008 einzureichen.

Zahlungsverzug: Höhe der Verzugszinsen

Der Gläubiger kann nach dem Eintritt der Fälligkeit seines Anspruchs den Schuldner durch eine Mahnung in Verzug setzen. Der Mahnung gleichgestellt sind die Klageerhebung sowie der Mahnbescheid.

Einer Mahnung bedarf es nicht, wenn für die Leistung eine Zeit nach dem Kalender bestimmt ist, die Leistung an ein vorausgehendes Ereignis anknüpft, der Schuldner die Leistung verweigert, besondere Gründe den sofortigen Eintritt des Verzugs rechtfertigen.

Bei Entgeltforderungen tritt Verzug spätestens 30 Tage nach Fälligkeit und Zugang einer Rechnung ein; dies gilt gegenüber einem Schuldner, der Verbraucher ist, allerdings nur, wenn hierauf in der Rechnung besonders hingewiesen wurde.

Im Streitfall muss allerdings der Gläubiger den Zugang der Rechnung (nötigenfalls auch den darauf enthaltenen Verbraucherhinweis) bzw. den Zugang der Mahnung beweisen.

Während des Verzugs ist eine Geldschuld zu verzinsen. Der Verzugszinssatz beträgt für das Jahr fünf Prozentpunkte bzw. für Rechtsgeschäfte, an denen Verbraucher nicht beteiligt sind, acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz.

Der Basiszinssatz verändert sich zum 1. Januar und 1. Juli eines jeden Jahres um die Prozentpunkte, um welche die Bezugsgröße seit der letzten Veränderung des Basiszinssatzes gestiegen oder gefallen ist. Bezugsgröße ist der Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank vor dem ersten Kalendertag des betreffenden Halbjahres.

Aktuelle Basis- bzw. Verzugszinssätze ab 1.7.2006:

Zeitraum	Basiszinssatz	Verzugszinssatz	Verzugszinssatz für Rechtsgeschäfte ohne Verbraucherbeteiligung
1.7. bis 31.12.2006	1,95 %	6,95 %	9,95 %
1.1. bis 30.6.2007	2,70 %	7,70 %	10,70 %
1.7. bis 31.12.2007	3,19 %	8,19 %	11,19 %
1.1. bis 30.6.2008	3,32 %	8,32 %	11,32 %
1.7. bis 31.12.2008	3,19 %	8,19 %	11,19 %

Erwerber eines Betriebs haftet für alle Betriebssteuern

Die Betreiberin eines Imbissbetriebs hatte von einer in Zahlungsschwierigkeiten befindlichen GbR sämtliche im Geschäft befindlichen Wirtschaftsgüter sowie den Warenbestand erworben. Sie trat auch in den Mietvertrag, in die Versicherungsverträge und in die Dienstverträge mit den Arbeitnehmern ein. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme von Schulden der GbR gegenüber dem Vermieter und weiterer Darlehensgeber bezahlt. Nicht bedacht hatte die Geschäftsfrau, dass das Finanzamt sie wegen der betrieblichen Steuerschulden der GbR in Anspruch nehmen konnte, was auch geschah.

Dagegen wehrte sich die Geschäftsfrau. Der Bescheid sei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu erlassen und wegen der Kirchenlohnsteuer hafte sie nicht.

Der Bundesfinanzhof belehrte sie eines Besseren. Haftungsbescheide können, auch nachdem sie unanfechtbar geworden sind, ganz oder teilweise geändert werden. Der Vorbehalt der Nachprüfung gilt nur für Steuerbescheide. Für die Kirchenlohnsteuer (Steuerabzugsbetrag) der GbR hatte sie.

Hinweis: Der Erwerber eines Betriebs haftet für die betrieblichen Steuerschulden und für Steuerabzugsbeträge des Verkäufers, und zwar für die Beträge, die seit dem Beginn des letzten, vor dem Erwerb liegenden Kalenderjahrs entstanden sind und bis zum Ablauf von einem Jahr nach Anmeldung des Betriebs durch den Erwerber festgesetzt oder angemeldet werden. Die Haftung beschränkt sich auf den Bestand des übernommenen Betriebs. Es bietet sich deshalb an, sich vom Verkäufer vor Übernahme des Betriebs eine Bescheinigung des Finanzamts über bestehende Steuerschulden vorlegen zu lassen. Außerdem sollte der Rat des Steuerberaters eingeholt werden.

Steuerhinterziehung durch bewusste Nichterklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen wegen fehlender Steuerbescheinigung

Ein Ehepaar hatte für das Jahr 1993 Einkünfte aus Kapitalvermögen von 7.720 DM erklärt und ein Jahr nach Abgabe der Erklärungen etwa 10.000 DM nacherklärt. Tatsächlich beliefen sich die Kapitaleinkünfte auf etwa 120.000 DM, die weitestgehend aus so genannten Tafelgeschäften stammten.

Bei einer Prüfung durch die Steuerfahndung im Jahr 2001 stellte sich heraus, dass das Ehepaar bereits in den Jahren 1990 bis 1992 und auch von 1993 bis 1999 erhebliche Kapitaleinkünfte nicht erklärt hatte. Daraufhin berichtigte das Ehepaar seine bisherigen Erklärungen. Das Finanzamt erfasste u. a. die nacherklärten Einnahmen aus Tafelgeschäften und nahm keine Anrechnung von Kapitalertragsteuer vor.

Das Ehepaar klagte gegen den Steuerbescheid 1993, weil es der Ansicht war, die verlängerte Festsetzungsfrist von zehn Jahren komme nicht zum Tragen, weil die Steuern nicht hinterzogen worden seien.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs hat das Ehepaar jedoch vorsätzlich gehandelt, weil ihm die steuerlichen Hintergründe bekannt waren. Es konnte sich nicht darauf berufen, dass durch die einbehaltene Zinsabschlagsteuer von 35 % auf Einnahmen aus Tafelgeschäften die Steuer abgegolten war, weil auch andere Einkünfte mit 30 % Zinsabschlagsteuer nicht erklärt worden waren. Ein Tatbestandsirrtum war deshalb ausgeschlossen, so dass nicht die kürzere Festsetzungsfrist von fünf Jahren (für Steuerverkürzung), sondern die von zehn Jahren (für Steuerhinterziehung) galt, so dass die Veranlagung für 1993 berichtigt werden konnte.

Die einbehaltene Zinsabschlagsteuer war auch nicht anzurechnen, weil das Ehepaar keine auf seinen Namen ausgestellte Steuerbescheinigung vorlegen konnte. Die Bescheinigung bei Tafelgeschäften führt wegen fehlenden Namens und Adresse des Empfängers nicht zur Anrechnung der einbehaltenen Steuer. Derartige „namenlose“ Urkunden könnten sonst sogar eingesetzt werden, um ungerechtfertigte Steuererstattungen zu realisieren.

Hinweis: In vielen Fällen sind Anleger dazu animiert worden, Tafelgeschäfte zu tätigen. Da die Zinsabschlagsteuer in diesen Fällen 35 % betrug, lag die einbehaltene Steuer oft über dem eigenen Einkommensteuersatz, so dass sich Tafelgeschäfte dann nicht gelohnt haben. Durch die Einführung der Abgeltungsteuer von 25 % ab dem 1.1.2009 wird sich das Problem der Steuerhinterziehung weitestgehend von selbst lösen.

Tarifliche Kündigungsfrist für Arbeitnehmer mit längerer Betriebszugehörigkeit

Tarifvertragsparteien steht es frei, kürzere als die gesetzlichen Kündigungsfristen zu vereinbaren. Für die betreffenden Arbeitnehmer gelten dann die kürzeren Kündigungsfristen. Dies gilt auch für Arbeitnehmer mit längerer Betriebszugehörigkeit, für die das Gesetz gestaffelte Kündigungsfristen für Kündigungen durch den Arbeitgeber vorsieht.

So hat kürzlich das Bundesarbeitsgericht entschieden. Es ging um einen Arbeitnehmer, der in einem kleinen Kfz-Betrieb mit weniger als 20 Mitarbeitern beschäftigt war. Der entsprechende Tarifvertrag sah für alle Kündigungen gegenüber Arbeitnehmern eine einheitliche Kündigungsfrist von sechs Wochen zum Monatsende vor. Die gesetzliche Kündigungsfrist nach 20-jähriger Betriebszugehörigkeit betrug indes sieben Monate zum Monatsende.

Trotzdem war hier die tarifvertraglich vereinbarte kürzere Kündigungsfrist anzuwenden. Das Bundesarbeitsgericht stellte klar, dass die Tarifvertragsparteien nicht verpflichtet waren, für Arbeitnehmer

mit längerer Beschäftigungsdauer verlängerte Kündigungsfristen vorzusehen. Insofern bestehe kein Differenzierungsgebot zu Gunsten älterer Arbeitnehmer.

Überdurchschnittlich häufige Fehler sind nicht automatisch Kündigungsgrund

Arbeitnehmern, die fehlerhaft arbeiten, kann unter bestimmten Voraussetzungen verhaltensbedingt gekündigt werden. Allerdings genügt der Arbeitnehmer regelmäßig seinen Vertragspflichten, wenn er unter angemessener Ausschöpfung seiner persönlichen Leistungsfähigkeit arbeitet. Er verstößt nicht schon dadurch gegen seine Arbeitspflicht, dass er mehr Fehler macht als der Durchschnitt der mit ihm vergleichbaren Arbeitnehmer des Betriebs. Immerhin kann eine längerfristige deutliche Überschreitung der durchschnittlichen Fehlerquote je nach tatsächlicher Fehlerzahl, Art, Schwere und Folgen einen Anhaltspunkt dafür ergeben, dass der Arbeitnehmer seine vertraglichen Pflichten vorwerfbar verletzt.

In einem Prozess gelten abgestufte Darlegungslasten:

Wenn der Arbeitgeber darlegt, dass der Arbeitnehmer überdurchschnittlich viele Fehler macht, die der Betrieb nicht hinnehmen kann, so muss der Arbeitnehmer, um einen möglichen Kündigungsgrund zu entkräften, darlegen, dass er dennoch seine persönliche Leistungsfähigkeit ausschöpft. Hier können altersbedingte Leistungsdefizite, Beeinträchtigungen durch Krankheit sowie betriebliche Umstände eine Rolle spielen. Gelingt ihm dies, ist es Sache des Arbeitgebers darzulegen, dass es auf diese Umstände nicht ankommt, sofern er die Kündigung rechtfertigen will.

Dies hat das Bundesarbeitsgericht im Fall einer Lager- und Versandarbeiterin eines Versandkaufhauses entschieden.

Zulässige Dauer der Probezeit

Die Wirksamkeit einer Probezeitvereinbarung hängt allein davon ab, dass die Probezeit sechs Monate nicht übersteigt. Bei der Festlegung der Probezeit braucht nicht geprüft zu werden, ob sie nach den individuellen Gegebenheiten des Einzelfalls erforderlich ist, um die Eignung des probeweise Eingestellten zu beurteilen. Dies geht aus einer Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts hervor.

Das Bundesarbeitsgericht folgte damit nicht der Auffassung, die Probezeit dürfe nur so lang sein, wie dies zur Erprobung für die betreffende Tätigkeit erforderlich ist.

0,03%-Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur für tatsächlich gefahrene Strecken anzusetzen

Wird einem Arbeitnehmer ein Dienstwagen unentgeltlich zur Verfügung gestellt, hat er die Privatnutzung monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises als Arbeitslohn zu versteuern. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist außerdem ein Zuschlag von 0,03 % pro Entfernungskilometer anzusetzen.

Der Bundesfinanzhof hat in zwei Urteilen die Zuschlagsregelung zu Gunsten von Arbeitnehmern eingeschränkt. Der Monatswert von 0,03 % ist danach nur für die tatsächlich mit dem Dienstwagen gefahrene Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen und auch nur für die Tage, an denen der Dienstwagen hierfür genutzt wurde. Der pro Tag und Kilometer anzusetzende Zuschlag beträgt 1/15 des Monatswerts, also 0,002 %.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt mit seinem Dienstwagen (Listenpreis 30.000 €) an 6 Tagen im Monat von seiner Wohnung zu seinem Heimatbahnhof (Entfernung 5 km) und von dort aus mit der Bahn zu seiner Arbeitsstätte. An den anderen Tagen arbeitet er zu Hause. Der als Arbeitslohn zu versteuernde Betrag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte errechnet sich wie folgt: $5 \text{ km} \times 6 \text{ Tage} \times 0,002 \% \text{ von } 30.000 \text{ €} = 18 \text{ €}$. Der Arbeitnehmer muss neben dem 1%-Privatanteil von 300 € zusätzlich 18 € monatlich als Lohn versteuern.

Ansatz von haushaltsnahen Dienstleistungen ist auch für Bewohner von Seniorenheimen möglich

Bewohner eines Seniorenheims, die dort über eine eigene Wohnung verfügen, können für haushaltsnahe Dienstleistungen des Heimbetreibers auf Grund eines Heimvertrags eine Steuerermäßigung in Höhe von

20 % der begünstigten Aufwendungen in Anspruch nehmen. Maximal sind 600 € zu berücksichtigen. Dies entschied das Finanzgericht Hamburg.

Voraussetzung ist, dass die abgerechneten Leistungen separat aufgeschlüsselt sind. Dies kann im Heimvertrag oder in Bescheinigungen geschehen.

Im Urteilsfall berücksichtigte das Finanzgericht folgende Aufwendungen:

für Haustechnik (Hausmeister, Gartenpflege, kleinere Reparaturen),

für Reinigung des Appartements (Reinigung der Wohnung, Fensterputzen),

für Reinigung der Gemeinschaftsflächen (Flure, Treppenhäuser, Gemeinschaftsräume),

für Vorhalten eines betreuerischen Nachtdienstes für kleinere pflegerische Hilfeleistungen sowie ggf. Einleitung von ambulanten Pflegeleistungen,

für das Vorhalten von Haus- und Etagedamen zur Erbringung kleinerer Betreuungsleistungen, Besuche, Begleitungen.

Die Zahlung der in Rechnung gestellten (oder im Vertrag vereinbarten) Aufwendungen muss auf das Konto des Heimbetreibers erfolgen. Barzahlungen sind nicht begünstigt.

Anschaffungskosten und Abschreibungen bei der Einbringung von Grundstücken in vermögensverwaltende Personengesellschaften

Die entgeltliche Einbringung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken in eine Vermietungseinkünfte erzielende Personengesellschaft kann zu abschreibbaren Anschaffungskosten führen. Voraussetzung ist nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs, dass sich durch die Einbringung der quotale Anteil des Einbringenden an dem eingebrachten Grundstück erhöht.

Der Beurteilung lag ein Fall zu Grunde, bei dem ein Miteigentümer seinen 16 %igen Anteil an einem Grundstück an eine Vermietungseinkünfte erzielende Personengesellschaft veräußerte. An dieser Gesellschaft war er mit 18 % beteiligt. Auch die anderen höher beteiligten Miteigentümer brachten ihre Grundstücksanteile in die Gesellschaft ein.

Durch die Einbringung des gesamten Grundstücks änderten sich die Beteiligungsverhältnisse an der aufnehmenden Gesellschaft nicht. Allerdings erhöhte sich für den seinen 16 %igen Grundstücksanteil in die Gesellschaft einbringenden Miteigentümer sein Beteiligungsverhältnis an dem in die Gesellschaft eingebrachten Grundstück um 2 Prozentpunkte. Insoweit führte das Übertragungsgeschäft zu Anschaffungskosten.

Als wichtige Quintessenz ergibt sich aus dem Urteil, dass sich aus entgeltlichen Rechtsgeschäften zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern unterschiedliche Folgerungen ergeben können. Zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern werden ohne Einschränkungen steuerlich anerkannt. Demgegenüber werden fremdübliche Rechtsgeschäfte zwischen einer vermögensverwaltenden, nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich nur insoweit anerkannt, als es zu Verschiebungen der Beteiligungsverhältnisse an der der Gesellschaft veräußerten Sache kommt. Bleiben die Beteiligungsverhältnisse hingegen unverändert, sind daraus keine steuerlichen Folgen zu ziehen.

Berechnung von Rückstellungen für ausstehende Urlaubstage

Rückstellungen für ausstehende Urlaubstage sind nach einem Beschluss des Bundesfinanzhofs wie folgt zu berechnen:

Jahresgehalt geteilt durch die Zahl der regulären Arbeitstage (250 Tage, ohne Berücksichtigung von Urlaubstagen) multipliziert mit der Zahl der ausstehenden Urlaubstage.

Damit widersprach das Gericht der Auffassung einer Gesellschaft, die bei der Berechnung eine andere Formel angewandt wissen wollte, und zwar

Jahresgehalt geteilt durch 220 Arbeitstage multipliziert mit der Zahl der ausstehenden Urlaubstage.

Das Gericht verweist in diesem Zusammenhang auf die gefestigte Rechtsprechung dazu und sieht keinen Anlass, von diesen Grundsätzen abzuweichen.

Ermittlung der Überentnahmen bei Mitunternehmensgesellschaften

Das Bundesministerium der Finanzen hat sich der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum betrieblichen Schuldzinsenabzug angeschlossen, so dass die Überentnahmen für den betrieblichen Schuldzinsenabzug nun gesellschaftlerbezogen zu ermitteln sind. Trotzdem ist der in jedem Fall abzugsfähige Betrag von höchstens 2.050 € (Kürzungsbetrag) betriebsbezogen zu ermitteln.

Die Überentnahme bestimmt sich nach dem Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn und der Höhe seiner Einlagen und Entnahmen. Der Kürzungsbetrag ist auf die einzelnen Mitunternehmer entsprechend ihrer Schuldzinsenquote aufzuteilen; dabei sind Schuldzinsen zu berücksichtigen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens stehen.

Beispiel:

An der X-OHG sind A, B und C zu jeweils einem Drittel beteiligt. Weitere Abreden bestehen nicht. Der Gewinn der OHG hat im Wirtschaftsjahr 120.000 € und die Schuldzinsen zur Finanzierung laufender Aufwendungen haben 10.000 € betragen. B und C haben jeweils 80.000 € entnommen, während sich A auf eine Entnahme von 20.000 € beschränkte. Einlagen erfolgten nicht. Die Über- und Unterentnahmen entwickeln sich wie folgt:

	A	B	C
Gewinnanteil	40.000	40.000	40.000
Entnahmen	20.000	80.000	80.000
Über-/Unterentnahmen	20.000	- 40.000	- 40.000
6 % der Überentnahmen	0	2.400	2.400
Anteilige Zinsen	3.334	3.333	3.333
Mindestabzug	684	683	683
Höchstbetrag	2.650	2.650	2.650
Hinzurechnungsbetrag	0	2.400	2.400

Handelsbilanzrecht wird reformiert

Ende Mai hat die Bundesregierung den Gesetzentwurf zur Modernisierung des Bilanzrechts verabschiedet. Die Änderungen im Handelsbilanzrecht sollen den Unternehmen eine gleichwertige, aber einfachere und kostengünstigere Alternative zu den International Financial Reporting Standards (IFRS) bieten. Dazu wird das Informationsniveau des handelsrechtlichen Jahresabschlusses angehoben. Dennoch soll dieser Grundlage des Gläubigerschutzes, der Gewinnausschüttung und der steuerlichen Gewinnermittlung bleiben. Die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses für die Besteuerung gerät jedoch zunehmend ins Wanken, weil Handelsrecht und Steuerrecht vermehrt voneinander abweichen.

Die im Mittelstand übliche Erstellung einer Einheitsbilanz dürfte daher nur noch schwer realisierbar sein. Zukünftig wird neben der Handelsbilanz eine gesonderte Steuerbilanz aufzustellen sein oder der Ausweis der steuerlichen Werte erfolgt in einer Nebenrechnung. Es gibt bereits Überlegungen, die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz aufzugeben und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zu beschließen.

Der Bundestag berät das Gesetz nach der Sommerpause. Der größte Teil der neuen Vorschriften soll nach dem gegenwärtigen Stand erstmals auf Geschäftsjahre Anwendung finden, die im Kalenderjahr 2009 beginnen. Von den umfassenden, geplanten Änderungen des Handelsbilanzrechts sind folgende besonders zu beachten:

Handelsrechtliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht

Unterschreiten Einzelkaufleute in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren bestimmte Schwellenwerte (500.000 € Umsatz und 50.000 € Jahresüberschuss pro Geschäftsjahr), werden sie von der Verpflichtung zur Buchführung und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit. Für steuerliche Zwecke kann der Gewinn dann in der Regel per Einnahmenüberschussrechnung ermittelt werden. Es ist

jedoch zu überlegen, insbesondere zur Selbstinformation und zur Dokumentation freiwillig Bücher zu führen und zu bilanzieren.

Wirtschaftliche Zurechnung

Im Gesetz wird erstmals das allgemeine Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung kodifiziert. Vermögensgegenstände sind demnach nur in die Bilanz aufzunehmen, soweit sie dem Eigentümer auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Damit wird zunächst auf das rechtliche Eigentum abgestellt. Darüber hinaus müssen die betreffenden Vermögensgegenstände dem Unternehmen auch wirtschaftlich zuzurechnen sein. Ansonsten würde das Vermögen in der Bilanz zu hoch ausgewiesen, was der Gläubigerschutzfunktion zuwider laufen würde. Die wirtschaftliche Zurechnung ist in jedem Einzelfall anhand der Verteilung der Chancen und Risiken zu beurteilen, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung soll keine Änderung des bisherigen Rechtszustands verbunden sein, so dass insbesondere die von der Rechtsprechung aufgestellten Beurteilungskriterien und die steuerlichen Leasingerlasse weiterhin ihre Gültigkeit behalten.

Entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert wird im Wege einer Fiktion zum zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand erhoben und ist damit zu aktivieren. Er unterliegt der planmäßigen bzw. der außerplanmäßigen Abschreibung. In steuerlicher Hinsicht ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert ebenfalls zu aktivieren und über einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben.

Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (z. B. Patente oder Know-how) unterliegen nach aktueller Rechtslage einem Aktivierungsverbot. Zukünftig sind die Unternehmen verpflichtet, die auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten in der Handelsbilanz zu aktivieren. Die auf die Forschungsphase entfallenden Herstellungskosten sind weiterhin von der Aktivierung ausgeschlossen. Dies gilt ebenso für Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind. Um den Gläubigerschutz zu gewährleisten, wird die Aktivierungspflicht der immateriellen Vermögensgegenstände mit einer Gewinnausschüttungssperre gekoppelt. Im Steuerrecht sind die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung weiterhin aufwandswirksam zu erfassen, da immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens steuerlich nur zu aktivieren sind, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Aufhebung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Um den Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz und damit die Aufstellung einer Einheitsbilanz zu gewährleisten, musste der Ansatz steuerlicher Passivposten bzw. die Vornahme steuerlicher Abschreibungen, die regelmäßig subventionpolitisch motiviert waren, auch handelsrechtlich berücksichtigt werden. Dies hat zu Verzerrungen der Handelsbilanz geführt, welche die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Unternehmen nicht mehr zutreffend dargestellt hat. Nunmehr wird dieser Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit aufgehoben. Die Ausübung von steuerlichen Wahlrechten, die von den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften abweichen, sind im handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht mehr nachzuvollziehen. Im Gegenzug dürfen steuerliche Wahlrechte nur noch ausgeübt werden, wenn die Wirtschaftsgüter, die nicht mehr den handelsrechtlich maßgeblichen Wert haben, für die steuerliche Gewinnermittlung in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden.

Ansatz und Bewertung von Rückstellungen

Änderungen beim Ansatz und bei der Bewertung von Rückstellungen werden zu unterschiedlichen Ansätzen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz führen:

Das bisherige Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen wird aufgehoben. Steuerlich sind die Aufwandsrückstellungen bereits unzulässig, weil das bestehende handelsrechtliche Wahlrecht zu einem steuerlichen Passivierungsverbot führt.

Rückstellungen sind zukünftig mit dem Erfüllungsbetrag, d. h. unter Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen, anzusetzen. Zudem sind Rückstellungen mit einer Laufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Es wird auf den durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre

unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der Rückstellung abgestellt. Die Höhe des Marktzinssatzes veröffentlicht die Deutsche Bundesbank auf ihren Internetseiten. Steuerlich bleibt es bei der Festsetzung eines fixen Abzinsungszinssatzes von 5,5 % sowie der Maßgeblichkeit der Wertverhältnisse am Bilanzstichtag. Künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen also nicht berücksichtigt werden.

Die Änderungen der handelsrechtlichen Rückstellungsbewertung werden eine deutliche Erhöhung der Pensionsrückstellungen zur Folge haben. Die dadurch erforderlichen Zuführungen dürfen allerdings über einen Zeitraum von 15 Jahren angesammelt werden. Abweichend vom Grundsatz der Einzelbewertung, nach dem jede Pensionsrückstellung einschließlich des individuellen Abzinsungszinssatzes einzeln zu bewerten ist, darf auf alle Pensionsrückstellungen pauschal ein durchschnittlicher Marktzinssatz angewendet werden. Die Restlaufzeit der Rückstellung wird auf 15 Jahre angesetzt. Steuerlich bleibt es bei den umfassenden Spezialregelungen zur Rückstellungsbewertung, insbesondere beim Rechnungszinsfuß von 6 %.

Einschränkung der außerplanmäßigen Abschreibung

Das bisher bestehende Wahlrecht, handelsrechtliche Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen, wird aufgehoben. Wie bisher müssen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden, wenn bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Ist die Wertminderung voraussichtlich nicht dauerhaft, dürfen nur noch Finanzanlagen außerplanmäßig abgeschrieben werden. Fällt der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung weg, greift zukünftig das umfassende und rechtsformunabhängige Wertaufholungsgebot. Dies galt bisher nur für Kapitalgesellschaften. Auswirkungen auf das Steuerrecht bestehen nicht, da dies bereits das Prinzip der umfassenden und rechtsformunabhängigen Wertaufholung verfolgt.

Herstellungskosten

Durch die Aufhebung von Aktivierungswahlrechten wird die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze an die steuerliche Untergrenze angeglichen. Neben den Materialeinzelkosten, den Fertigungseinzelkosten und den Sonderkosten der Fertigung zählen zukünftig die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist, zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten. Kosten, die unabhängig von der Erzeugnismenge anfallen, können in die Herstellungskosten eingerechnet werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Dies betrifft die angemessenen Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Vertriebskosten und Forschungskosten dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden.

Anhebung der Schwellenwerte in den drei Größenklassen

Unternehmen werden durch Schwellenwerte in eine der drei Größenklassen - kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft - eingestuft. Diese Schwellenwerte werden um 20 % erhöht. Von maßgeblicher Bedeutung sind die Größenklassen für die Inanspruchnahme verschiedener Befreiungen und Erleichterungen bei der Rechnungslegung bzw. der Offenlegung von Jahresabschlüssen.

Als klein sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als 4.840.000 € Bilanzsumme (bisher 4.015.000 €), 9.680.000 € Umsatzerlöse (bisher 8.030.000 €) bzw. 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen. Von den Kriterien muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um als klein klassifiziert zu werden.

Als mittelgroß sind künftig solche Kapitalgesellschaften zu klassifizieren, die nicht mehr als 19.250.000 € Bilanzsumme (bisher 16.060.000 €), 38.500.000 € Umsatzerlöse (bisher 32.120.000 €) bzw. 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt aufweisen.

Steuerabgrenzung und Ausschüttungssperre

In Bezug auf aktive latente Steuern haben Kapitalgesellschaften bisher ein Aktivierungswahlrecht. Zukünftig sind neben den passiven latenten Steuern auch die aktiven latenten Steuern in der Handelsbilanz auszuweisen. Dies betrifft nur mittelgroße und große Kapitalgesellschaften. Kleine Kapitalgesellschaften sind davon befreit. Der Ausweis der aktiven latenten Steuern ist an eine Ausschüttungssperre gekoppelt. Bei der Aktivierung der latenten Steuern sind steuerliche Verlustvorträge

nur insoweit zu berücksichtigen, als eine Verlustverrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwarten ist.

Nichtbilanzierte Rückdeckungsversicherungen müssen aktiviert werden

Eine GmbH hatte ihren Gesellschafter-Geschäftsführern 1996 eine Alters- und Witwenversorgung zugesagt. Zur Absicherung der Ansprüche schloss sie für die Versorgungsberechtigten eine kapitalbildende Lebensversicherung ab. Sie bilanzierte in den Jahren 1996 bis 2000 weder die Pensionsverpflichtungen noch die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen. Auch das Finanzamt war zunächst der Auffassung, dass Pensionszusagen und Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen steuerlich nicht berücksichtigt werden dürften. Im Rahmen einer Betriebsprüfung im Jahr 2000 änderte das Finanzamt seine Meinung. Es aktivierte die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen in vollem Umfang. Hinsichtlich der Pensionsrückstellungen passivierte es nur die Werterhöhung zwischen dem 31.12.1999 und dem 31.12.2000. Der Bundesfinanzhof folgte dieser rechtlichen Beurteilung.

Die Forderungen aus den Rückdeckungsversicherungen waren von Anfang an zu aktivieren. Der Bilanzierungsfehler der ersten Jahre war in der Schlussbilanz des Jahres 2000 zu beseitigen, des ersten Jahres, in dem dies mit steuerlicher Wirkung möglich war. Zu diesem Bilanzstichtag waren die Ansprüche aus den Rückdeckungsversicherungen in voller Höhe zu aktivieren.

Auch die Verpflichtungen aus den Pensionszusagen waren von Anfang an zu passivieren. Der Bilanzierungsfehler hätte in der Schlussbilanz des Jahres 2000 vollständig beseitigt werden müssen. Allerdings wird der Grundsatz der Bilanzierungspflicht für Pensionszusagen von einer steuerbilanziellen Sondernorm durchbrochen. Danach dürfen unterlassene Zuführungen zu Pensionsrückstellungen aus Vorjahren nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden. Dies gilt auch, wenn die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen aus Rechtsunkenntnis oder wegen Irrtums unterblieben sind. Bilanzell erfasst werden dürfen nur die Wertveränderungen zwischen dem letzten (noch nicht vorgenommenen) Bilanzausweis und dem Bilanzausweis in der dann folgenden erstmals änderbaren Bilanz.

Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen unabhängig von tatsächlichem Mehraufwand

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs besteht ein Rechtsanspruch auf Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen. Es kommt nicht darauf an, ob solche Mehraufwendungen anfallen. Ein Abzug ist allerdings ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfreie Reisekostenvergütungen auszahlt.

Das Gericht hatte sich mit dem Fall eines Zeitsoldaten zu befassen, der zu Ausbildungszwecken abkommandiert war. Während der Lehrgänge nahm er an der Gemeinschaftsverpflegung teil. Der Wert der Verpflegung wurde mit dem amtlichen Sachbezugswert erfasst und durch den Arbeitgeber pauschal versteuert. Der Arbeitnehmer hatte einen Eigenanteil zu entrichten.

Der Grundsatz, dass Ausgaben nicht abgezogen werden können, wenn sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, gilt hier nach Ansicht des Gerichts nicht. Durch die pauschal versteuerten Sachbezüge sind dem Arbeitnehmer keine Einnahmen zugeflossen, weshalb die vollen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand abgezogen werden können.

Restbuchwert eines Wohngebäudes und Abrisskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen

Eheleute hatten im Jahr 1990 ein in den 1950er-Jahren erbautes Zweifamilienhaus erworben und zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt. Im Jahr 1998 kündigten beide Mietparteien das Mietverhältnis wegen erheblicher baulicher Mängel des Mietobjekts. Das anschließend von einem Architekten erstellte Gutachten ergab, dass eine Renovierung des Gebäudes höhere Kosten verursachen würde als sein Abriss mit anschließendem Neubau. Die Eheleute entschieden sich für den Abriss und anschließend für den Neubau eines Einfamilienhauses, welches sie zu eigenen Wohnzwecken nutzten.

Der Bundesfinanzhof erkannte an, dass der Restbuchwert des Gebäudes im Wege einer Abschreibung für außerordentliche Abnutzung und auch die Abrisskosten als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren. Dem Umstand, dass die Eheleute den später errichteten Neubau zu eigenen Wohnzwecken nutzen wollten, kam keine Bedeutung zu.

Werbungskosten sind bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung alle durch diese Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit bestehen. Entscheidend für den Gebäudeabriss ist dessen wirtschaftlicher Verbrauch in der Zeit der Vermietung. Die Vermietungsabsicht wurde erst aufgegeben, als das Gutachten präsentiert wurde, wonach sich die Sanierung des Gebäudes als unwirtschaftlicheres Verhalten gegenüber einem Abriss herausstellte. Bei dieser Sachlage war die Entscheidung zum Gebäudeabriss als noch durch die Vermietung veranlasst anzusehen. Daran ändert auch der spätere zur Eigennutzung bestimmte Neubau nichts.

Hinweis: Die Entscheidung wäre anders ausgefallen, wenn Renovierungs- und Instandsetzungsarbeiten an dem Gebäude im Hinblick auf eine geplante anschließende Eigennutzung oder Veräußerungsabsicht angefallen wären. In diesen Fällen überlagert die zukünftige Nutzung oder ein geplanter Verkauf die frühere Vermietung. Die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten käme nicht in Betracht.

Steuerliche Zuordnung von Einkünften aus Kapitalvermögen

Kapitalerträge sind die Gegenleistung für die Überlassung von Kapital an Dritte. Sie sind grundsätzlich demjenigen zuzurechnen, der Kapitalvermögen im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegen Entgelt zur Nutzung überlässt. Regelmäßig ist das derjenige, der zum Zeitpunkt der Auszahlung z. B. der Zinserträge der Inhaber des Kapitalstamms ist. Entscheidend kann auch sein, wer die Dispositionsbefugnis über das angelegte Vermögen hat, z. B. wer über das Vermögen uneingeschränkt verfügen kann.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat zur Zuordnung von Einkünften aus Kapitalvermögen folgendes klargestellt:

Sind Eltern über das Konto eines Kindes Verfügungsbefugt und erzielen Kapitaleinkünfte, haben sie diese zu versteuern, und nicht das Kind, wenn sie die Kapitalanlage nicht wie fremdes, sondern wie eigenes Vermögen behandeln. Dies gilt ebenfalls für evtl. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, die über das dem Kind gehörende Konto abgewickelt werden.

Übungsleiterpauschale auch für Aufwandsentschädigungen aus EU

Steuerfrei sind Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder für eine vergleichbare nebenberufliche Tätigkeit. Als Aufwandsentschädigungen sind Einnahmen bis zur Höhe von insgesamt 2.100 € im Jahr anzusehen.

Ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger erhielt Aufwandsentschädigungen für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit an der Universität Straßburg. Das Finanzamt gewährte die steuerfreie Übungsleiterpauschale nicht, weil die Aufwandsentschädigung nicht von einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts stammte.

Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs erschwert die vorgenannte deutsche Regelung die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats. Diese Beschränkung ist nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, und zwar die Förderung von Bildung, Forschung und Entwicklung, gerechtfertigt. Die Regelung halte die nebenberuflich tätigen Lehrenden davon ab, in Wahrnehmung ihrer Grundfreiheiten ihre Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat anzubieten, indem sie ihnen eine Steuervergünstigung versagt, in deren Genuss sie gekommen wären, wenn sie die gleichen Dienstleistungen im Inland erbracht hätten.

Der deutsche Gesetzgeber hat auf das Urteil reagiert. Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 sieht vor, die Pauschale von 2.100 € nun in allen noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fällen auf alle Tätigkeiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu erstrecken, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegen sind. Ebenso soll der ab 2007 eingeführte Freibetrag von 500 € für sonstige nebenberufliche Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich auf alle EU-Staaten erweitert werden.

Voraussetzungen für die Änderung einer Bilanz

Entspricht eine Bilanz im Zeitpunkt ihrer Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, darf sie später nicht mehr geändert werden. Eine Bilanz ist richtig, wenn sie den Kenntnisstand widerspiegelt, den ein ordentlicher Kaufmann im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung bei pflichtgemäßer und gewissenhafter Prüfung haben muss. Dies gilt selbst für den Fall, dass sich eine zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung

vertretene Auffassung später durch eine Änderung der Rechtsprechung als falsch herausstellt. Damit bestätigt der Bundesfinanzhof die bereits früher vertretene Auffassung.

Anders sieht die rechtliche Beurteilung für eine Bilanzberichtigung aus. Sie ist dann und insoweit zulässig, wie sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung der Bilanz steht und ist der Höhe nach begrenzt auf den Betrag, der sich aus der Bilanzänderung ergibt. Außerdem müssen sich die aus der Bilanzänderung ergebenden Gewinnerhöhungen unmittelbar auf den Bilanzgewinn auswirken. Das ist bei einer Gewinnerhöhung durch nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nicht der Fall. Sie sind außerbilanziell dem ermittelten Gewinn hinzuzurechnen. Gleiches gilt für einen umwandlungssteuerrechtlich ermittelten Übernahmegewinn. Auch er führt zu einer außerbilanziellen Gewinnerhöhung.

Lohnsteuerhaftungsbescheid gegen Arbeitgeber nur bis zum Ende der Festsetzungsfrist möglich

Werden Lohnsteuern vom Arbeitgeber nicht ordnungsgemäß einbehalten, kann ihn das Finanzamt hierfür durch einen Lohnsteuerhaftungsbescheid haftbar machen. Dies ist allerdings nur bis zum Ende der sog. Festsetzungsfrist möglich. Sie beträgt vier Jahre und beginnt nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs mit Ablauf des Jahres, in dem die jeweilige Lohnsteueranmeldung abgegeben wurde.

1. Beispiel:

Die Lohnsteueranmeldung für November 2002 wurde am 10.12.2002 abgegeben. Die Festsetzungsfrist hierfür beginnt am 31.12.2002 und endet am 31.12.2006.

2. Beispiel:

Die Lohnsteueranmeldung für Dezember 2002 wurde am 10.1.2003 abgegeben. Die Festsetzungsfrist hierfür beginnt am 31.12.2003 und endet vier Jahre später am 31.12.2007.

Gewinne aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II gehören zum laufenden Gewerbeertrag einer Personengesellschaft

Entsprechend der einkommensteuerlichen Handhabung sind auch Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen. Bezüglich des Sonderbetriebsvermögens spielt es keine Rolle, ob es sich um Sonderbetriebsvermögen I oder Sonderbetriebsvermögen II handelt. Demzufolge sind auch Gewinne aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II nicht nur in die einkommensteuerliche Gewinnermittlung, sondern auch in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen. Dies ergibt sich aus einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs.

Als Sonderbetriebsvermögen I werden Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmers bezeichnet, die geeignet und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen. Es handelt sich überwiegend um Grundstücke oder andere Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters, die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden. Beim Sonderbetriebsvermögen II handelt es sich im Wesentlichen um Beteiligungen des Gesellschafters, die der Personengesellschaft dienen. Zu nennen sind hier die Beteiligungen der Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH oder Beteiligungen der Gesellschafter an anderen Gesellschaften, die dem Geschäftszweck der Personengesellschaft dienen.

GmbH-Reform vom Bundestag verabschiedet

Am 26. Juni 2008 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) beschlossen. Nach Zustimmung des Bundesrats soll das Gesetz im Oktober/November 2008 in Kraft treten.

Ziel des Gesetzes ist die Beschleunigung von Unternehmensgründungen, die Erhöhung der Attraktivität der GmbH als Rechtsform sowie die Bekämpfung von Missbräuchen.

Die wichtigsten Regelungen im Überblick:

Beschleunigung von Unternehmensgründungen:

Erleichterung der Kapitalaufbringung und Übertragung von Gesellschaftsanteilen

Als Einstiegsvariante zur normalen GmbH wird insbesondere für Existenzgründer eine sog. haftungsbeschränkte Unternehmergeellschaft eingeführt. Dabei handelt es sich nicht um eine neue

Rechtsform, sondern um eine GmbH, die zunächst ohne Mindeststammkapital gegründet werden kann, bei der das Mindeststammkapital dann aber durch Reduzierung der Gewinnausschüttungen nach und nach angespart werden soll.

Jeder Geschäftsanteil muss nur noch auf einen Betrag von mindestens einem Euro lauten (bislang muss die Stammeinlage mindestens 100 € betragen und darf nur in Einheiten aufgeteilt werden, die durch 50 teilbar sind). Damit können Geschäftsanteile künftig leichter aufgeteilt, zusammengelegt und übertragen werden.

Gesellschafter können künftig auch mit einer „verdeckten Sacheinlage“ ihre Verpflichtung gegenüber der Gesellschaft erfüllen. Das Gesetz sieht vor, dass der Wert der geleisteten Sache auf die Bareinlageverpflichtung des Gesellschafters angerechnet wird. Die Anrechnung erfolgt erst nach Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister. Weiß der Geschäftsführer also von der geplanten verdeckten Sacheinlage, so darf er in der Handelsregisteranmeldung nicht versichern, die Bareinlage sei erfüllt.

Einführung von Musterprotokollen

Für unkomplizierte Standardgründungen (u. a. Bargründung, höchstens drei Gesellschafter) werden zwei beurkundungspflichtige Musterprotokolle als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung gestellt. Bei Verwendung des Musterprotokolls, in dem Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerbestellung und Gesellschafterliste in einem Dokument vereint werden, fallen zukünftig erheblich geringere Notargebühren an.

Beschleunigung der Registereintragung

Bei Gesellschaften, deren Unternehmensgegenstand genehmigungspflichtig ist, wird das Eintragungsverfahren vollständig von der verwaltungsrechtlichen Genehmigung abgekoppelt. Dementsprechend sind keine Genehmigungsurkunden mehr beim Registergericht einzureichen.

Bei Gründung von Ein-Personen-GmbHs wird künftig auf die Stellung besonderer Sicherheitsleistungen verzichtet.

Bei der Gründungsprüfung kann das Gericht nur noch dann Nachweise verlangen, wenn es bezüglich der ordnungsgemäßen Kapitalaufbringung erhebliche Zweifel hat. Bei Sacheinlagen wird die Werthaltigkeitskontrolle auf die Frage beschränkt, ob eine „nicht unwesentliche“ Überbewertung vorliegt.

Erhöhung der Attraktivität der GmbH als Rechtsform:

Verlegung des Verwaltungssitzes ins Ausland

Zum Ausgleich von Wettbewerbsnachteilen gegenüber EU-Auslandsgesellschaften soll es deutschen Gesellschaften ermöglicht werden, einen Verwaltungssitz zu wählen, der nicht notwendig mit dem Satzungssitz übereinstimmt. Deutsche Konzerne können danach zukünftig ihre Auslandstöchter in der Rechtsform der vertrauten GmbH führen.

Mehr Transparenz bei Gesellschaftsanteilen

Nach dem Vorbild des Aktienregisters gilt künftig nur derjenige als Gesellschafter, der in die Gesellschafterliste eingetragen ist. Durch die damit transparentere Struktur der Anteilseigner können Geschäftspartner der GmbH lückenlos und einfach nachvollziehen, wer hinter der Gesellschaft steht. Veräußerer und Erwerber von Gesellschaftsanteilen erhalten den Anreiz, die Gesellschafterliste aktuell zu halten.

Gutgläubiger Erwerb von Gesellschaftsanteilen

Die Gesellschafterliste dient künftig auch als Anknüpfungspunkt für einen gutgläubigen Erwerb von Geschäftsanteilen. Wer einen Geschäftsanteil erwirbt, kann darauf vertrauen, dass die in der Gesellschafterliste verzeichnete Person auch wirklich Gesellschafter ist. Ist eine unrichtige Eintragung in der Gesellschafterliste für mindestens drei Jahre unbeanstandet geblieben, so gilt der Inhalt der Liste dem Erwerber gegenüber als richtig. Entsprechendes gilt für den Fall, dass die Eintragung zwar weniger als drei Jahre unrichtig, die Unrichtigkeit dem wahren Berechtigten aber zuzurechnen ist.

Sicherung des Cash-Pooling

Cash-Pooling ist ein Instrument zum Liquiditätsausgleich zwischen den Unternehmensteilen im Konzern, wobei Mittel von den Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft zu einem Cash-Management geleitet werden. Im Gegenzug erhalten die Tochtergesellschaften Rückzahlungsansprüche gegen die Muttergesellschaft. Zukünftig kann eine Leistung der Gesellschaft an einen Gesellschafter dann nicht als verbotene Auszahlung von Gesellschaftsvermögen gewertet werden, wenn ein reiner Aktivtausch vorliegt, also der Gegenleistungs- oder Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft gegen den Gesellschafter die

Auszahlung deckt und zudem vollwertig ist. Eine entsprechende Regelung soll auch im Bereich der Kapitalaufbringung gelten, wobei hier allerdings der Rückgewähranspruch nicht nur vollwertig, sondern liquide sein muss. Zudem ist das Hin- und Herzahlen in der Anmeldung der Gesellschaft offen zu legen.

Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts

Im Rahmen der erheblichen Vereinfachung und grundlegenden Deregulierung des Eigenkapitalersatzrechts wird es eine Unterscheidung zwischen „kapitalersetzenden“ und „normalen“ Gesellschafterdarlehen nicht mehr geben. Hat ein Gesellschafter der GmbH Vermögenswerte zur Nutzung überlassen, kann er künftig seinen Aussonderungsanspruch während der Dauer des Insolvenzverfahrens, höchstens für eine Zeit von einem Jahr ab dessen Eröffnung, nicht geltend machen. Dem Gesellschafter wird dafür ein finanzieller Ausgleich zugebilligt.

Bekämpfung von Missbräuchen:

Zu Beschleunigung der Rechtsverfolgung gegenüber Gesellschaften muss zukünftig in das Handelsregister eine **inländische Geschäftsanschrift** eingetragen werden. Dies gilt auch für Aktiengesellschaften, Einzelkaufleute, Personenhandelsgesellschaften sowie Zweigniederlassungen. Wenn unter dieser Anschrift eine Zustellung faktisch unmöglich ist, wird die Möglichkeit verbessert, gegenüber juristischen Personen eine öffentliche Zustellung im Inland zu bewirken.

Im Fall der Führungslosigkeit der Gesellschaft werden die Gesellschafter verpflichtet, bei Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung einen **Insolvenzantrag** zu stellen. Hat die Gesellschaft keinen Geschäftsführer mehr, muss jeder Gesellschafter bei Kenntnis vom Insolvenzgrund oder von der Führungslosigkeit an deren Stelle einen Insolvenzantrag stellen.

Das an Geschäftsführer gerichtete **Verbot von Zahlungen** nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit bzw. nach Feststellung der Überschuldung wird erweitert. Es gilt zukünftig auch für Zahlungen, mit denen Geschäftsführer Beihilfe zur Ausplünderung der Gesellschaft durch die Gesellschafter leisten und dadurch die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft herbeiführen.

Die bisherigen **Ausschlussgründe für Geschäftsführer** werden um Verurteilungen wegen Insolvenzverschleppung, falscher Angaben und unrichtiger Darstellung sowie Verurteilungen auf Grund allgemeiner Straftatbestände mit Unternehmensbezug erweitert. Das gilt auch bei Verurteilungen wegen vergleichbarer Straftaten im Ausland. Außerdem haften künftig Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer Person, die nicht Geschäftsführer sein kann, die Führung der Geschäfte überlassen, der Gesellschaft für Schäden, die diese Person der Gesellschaft zufügen.

Kein Erlass von Grunderwerbsteuer, wenn sich wirtschaftliche Erwartungen nicht erfüllen

Die Grunderwerbsteuer besteuert den Erwerb eines Grundstücks. Dabei spielt es keine Rolle, ob und ggf. in welchem Umfang sich die mit dem Grundstückserwerb verbundenen wirtschaftlichen Erwartungen für die Beteiligten erfüllen. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist die Grunderwerbsteuer deshalb nicht aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen, wenn sich die wirtschaftlichen Erwartungen nicht erfüllen.

Erstattungsansprüche des Mieters verjähren in sechs Monaten nach rechtlichem Ende des Mietverhältnisses

In einem vom Bundesgerichtshof entschiedenen Fall verlangte ein Mieter nach Auszug aus der Wohnung vom Vermieter die Erstattung von mietvertraglich vereinbarten und während der Mietzeit entstandenen Aufwendungen. Der ehemalige Vermieter lehnte die Zahlung mit dem Hinweis ab, dass das Haus zwischenzeitlich verkauft worden war und berief sich zudem auf die Verjährung des Anspruchs.

Der vom ehemaligen Mieter geltend gemachte Anspruch verjährt in sechs Monaten nach Beendigung des Mietverhältnisses. Nach Auffassung des Gerichts kommt es dabei für die Frage, wann das Mietverhältnis beendet worden ist, nicht auf das tatsächliche Ende (Auszug des Mieters), sondern auf das rechtliche Ende an. Die Sechsenmonatsfrist beginnt bei Veräußerung der Mietsache erst mit der Kenntnis des Mieters von der Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch. Ohne diese zusätzliche Kenntnis könnten ansonsten die Ansprüche des Mieters verjähren, ohne dass er etwas von den tatsächlichen Voraussetzungen des Verjährungsbeginns erfährt. Es genügt nicht, dass er allgemein Kenntnis vom Verkauf des Grundstücks hat.

Umsatzsteuerpflichtiger Entnahmeeigenverbrauch bei Überlassung eines Gegenstands an anderen Unternehmer für unternehmensfremde Zwecke

Verwendet ein Unternehmer einen Gegenstand, bei dessen Erwerb er Vorsteuern abgezogen hat, für unternehmensfremde Zwecke, muss er diesen Vorgang der Umsatzsteuer unterwerfen. Eine Verwendung für unternehmensfremde Zwecke liegt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs auch vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand einem anderen Unternehmer für Zwecke zur Nutzung überlässt, die mit dem Unternehmen des Überlassenden nichts zu tun haben.

Beispiel:

Unternehmer U1, ein Bauunternehmer, überlässt einen Lkw aus privaten Gründen unentgeltlich dem Möbeltransportunternehmer U2. U1 muss diesen Vorgang der Umsatzsteuer unterwerfen. Bemessungsgrundlage ist der Einkaufspreis für den Lkw im Zeitpunkt der Überlassung, wenn er ihn auf Dauer U2 überlässt. Bei einer vorübergehenden Überlassung sind Bemessungsgrundlage die auf den Zeitraum der Überlassung bei U1 anfallenden Ausgaben für den Lkw.

Vorsteuerabzug für Anzahlungen bei Ausbleiben der Leistung

Erhält ein Unternehmer eine Anzahlung für eine Leistung, deren spätere Ausführung bei ihm zu einem steuerpflichtigen Umsatz führt, muss er bereits die Anzahlung der Umsatzsteuer unterwerfen. Entsprechend kann der Zahlende die Umsatzsteuer im Voranmeldungszeitraum der Zahlung als Vorsteuer abziehen, wenn er beabsichtigt, die noch zu beziehende Leistung seinerseits zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze zu verwenden. Neben der Zahlung ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass der Zahlende eine Rechnung hat, in der die Umsatzsteuer auf die Anzahlung offen ausgewiesen ist.

Kommt es nicht zur Ausführung der Leistung und erhält der Zahlende seine Anzahlung zurück, muss er nach Auffassung des Bundesfinanzhofs den Vorsteuerabzug für den Voranmeldungszeitraum der Rückerstattung und nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs rückgängig machen.

Abbuchungsverfahren benachteiligt Verbraucher, Einzugsermächtigung nicht

Es gibt zwei Arten von Lastschriftverfahren: Beim Abbuchungsverfahren erteilt der Kunde seiner Bank im Voraus den Auftrag, Lastschriften des darin bezeichneten Gläubigers einzulösen. Bei der Einzugsermächtigung erteilt der Kunde dem Gläubiger die Berechtigung, Forderungen zum Fälligkeitstermin von seinem Konto einzuziehen.

Bekannter und weiter verbreitet ist das Einzugsermächtigungsverfahren. Wesentlicher Vorteil gegenüber dem Abbuchungsverfahren ist für den Kunden, dass er bei der Einzugsermächtigung der Belastung seines Kontos durch Widerruf entgegenreten kann.

Für den Gläubiger sind Lastschriftverfahren mit erheblichen Rationalisierungseffekten und Kosteneinsparungen verbunden. Bei Verwendung von vorformulierten Vertragstexten sollte in diesbezüglichen Klauseln allerdings nur das Einzugsermächtigungsverfahren vorgesehen werden. Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs benachteiligt das Abbuchungsverfahren den Verbraucher unangemessen und kann deshalb in Allgemeinen Geschäftsbedingungen grundsätzlich nicht wirksam vereinbart werden.