



Dr. Rieden GmbH Postfach 1652 59856 Meschede

Lanfertsweg 78
59872 Meschede
Telefon 02 91 / 99 99 - 0
Telefax 02 91 / 99 99 - 24
info@dr-rieden.de

Kampstraße 2a
59939 Olsberg
Telefon 0 29 62 / 97 50 - 0
Telefax 0 29 62 / 97 50 - 50
olsberg@dr-rieden.de

www.dr-rieden.de

Im Juni 2008
KB 149/08

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

nach den zahlreichen Gesetzesänderungen durch die Unternehmensteuerreform sowie das Jahressteuergesetz 2008 liegt ein Schwerpunkt dieses Schreibens in der Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts, deren Verabschiedung noch vor der parlamentarischen Sommerpause erfolgen soll; hierzu wurden drei Diskussionsentwürfe von Bewertungsverordnungen veröffentlicht. Einige Beispielsrechnungen vermitteln Ihnen einen ersten Eindruck über die zukünftigen Bewertungsregeln. Informationen zur Ausschüttungsplanung sowie Neues aus der Rechtsprechung vervollständigen dieses Schreiben.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

Steuerberatungskosten als Sonderausgaben

Nach einer Gesetzesänderung sind Steuerberatungskosten seit 2006 nur noch abzugsfähig, soweit sie bei der Erzielung von Einkünften anfallen. Sie sind dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Weitere, sogenannte private Steuerberatungskosten sind nicht mehr abzugsfähig.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit Urteil vom 17. 1. 2008 die Nichtabzugsfähigkeit von privaten Steuerberatungskosten als verfassungsgemäß erachtet. Im Urteilsfall argumentierten die Steuerpflichtigen vergeblich mit der Komplexität des Steuerrechts und der Notwendigkeit, einen Steuerberater in Anspruch nehmen zu müssen.

Gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts wurde Revision beim Bundesfinanzhof zugelassen. Um Ihre Rechtsposition zu wahren, sollten Sie in entsprechenden Fällen Einspruch einlegen (lassen).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind private Steuerberatungskosten nicht mehr als Sonderausgaben abzugsfähig, sofern sich die Beratung auf folgende Themen bezieht:

- Tarif- und Veranlagungsfragen
- Sonderausgaben
- außergewöhnliche Belastungen
- haushaltsnahe Dienstleistungen
- Kindergeld
- Eigenheimzulage
- Spendenabzug
- erbschaftsteuerliche Angelegenheiten

Soweit andere Steuerarten betroffen sind, kommt es darauf an, ob diese im Bereich der Einkunftsermittlung anfallen, etwa bei Fragen zur Grund-, Grunderwerb- oder Kfz-Steuer.

Gemischt veranlasste Steuerberatungskosten sind im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen. Bei Aufwendungen für Steuerfachliteratur und -software werden pauschal 50 % der betreffenden Aufwendungen zum Abzug zugelassen.

Bei Körperschaften mit ausschließlich gewerblichen Einkünften sind Steuerberatungskosten stets Betriebsausgaben.

Neues zur Behandlung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Seit dem 1. 1. 2007 sind die ersten 20 Entfernungskilometer der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht mehr als Werbungskosten absetzbar. Der Bundesfinanzhof hat inzwischen die Kürzung als verfassungswidrig erachtet. Zur endgültigen Klärung wurde die Sache dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt. Mit einer Entscheidung wird noch in diesem Jahr gerechnet.

Vor diesem Hintergrund ist folgende Vorgehensweise empfehlenswert:

Für die Steuererklärung 2007 sollten die Fahrten zur Arbeit mit der vollen Entfernung geltend gemacht werden. Das Finanzamt wird dies voraussichtlich bei der Veranlagung für die ersten 20 Entfernungskilometer nicht berücksichtigen, aber im Steuerbescheid einen Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 AO aufnehmen. Damit bleibt der Bescheid in diesem Punkt offen. Falls das Bundesverfassungsgericht die Kürzung der Entfernungspauschale für verfassungswidrig halten sollte, bekommen Sie nachträglich eine Steuererstattung für die ersten 20 Entfernungskilometer.

Wurde auf der Lohnsteuerkarte 2007 ein Lohnsteuerfreibetrag eingetragen, wird das Finanzamt die zu wenig erhobenen Steuern mit dem Steuerbescheid für das Jahr 2007 zurückfordern. Im Allgemeinen fällt deshalb die Steuererstattung geringer aus. Hiergegen sollte Einspruch eingelegt und Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass dann, wenn die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht wie erwartet zu Gunsten der Steuerzahler ausfällt, das Finanzamt die Steuern zurückfordert und für die Aussetzung der Vollziehung Zinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat verlangen wird.

Zuzahlungen zum Firmen-Pkw bei pauschaler Nutzungsüberlassung

Mitarbeiter, die ihrem Arbeitgeber Zuzahlungen zur Überlassung eines Firmenwagens leisten, sollten sich entweder zur Entrichtung eines pauschalen monatlichen Nutzungsentgelts oder für Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten entscheiden. Lediglich diese zwei Varianten sind für den Mitarbeiter vorteilhaft, da die Zahlungen entweder von der Bemessungsgrundlage für die pauschale Besteuerung abgezogen werden können oder anteilig über die Nutzungsdauer des Pkws als Werbungskosten abzugsfähig sind. Der Bundesfinanzhof hat hierzu in drei Fällen Stellung genommen und wie folgt entschieden:

Im ersten Fall wurde den Mitarbeitern ein Firmenfahrzeug gestellt, das sie auch privat nutzen konnten. Die Mitarbeiter mussten jedoch sämtliche Treibstoffkosten selbst tragen und beantragten hierfür den Werbungskostenabzug.

Im zweiten Fall mussten die Mitarbeiter die Treibstoffkosten ebenfalls selbst übernehmen. Hier hat jedoch bereits der Arbeitgeber die nachgewiesenen Treibstoffkosten von der Bemessungsgrundlage der Lohnsteuer gekürzt. Es ging also nicht um die Frage des zulässigen Werbungskostenabzugs, sondern um die Frage der Kürzung der Bemessungsgrundlage bei der 1 %-Regelung.

Im dritten Fall hatte sich der Mitarbeiter an den Anschaffungskosten seines Firmenfahrzeugs beteiligt. Die private Nutzung wurde nach der 1 %-Regelung versteuert. Der Mitarbeiter beantragte auf den jährlichen Abschreibungsbeitrag den Werbungskostenabzug im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung.

Lediglich im dritten Fall wurde zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Die Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten stellen abzugsfähige Werbungskosten dar, die über die Nutzungsdauer des Pkws zu verteilen sind.

Nicht in Abzug gebracht werden können hingegen die Zahlungen in den ersten beiden Fällen, in denen die Mitarbeiter die Treibstoffkosten selbst trugen.

Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe

Bis 2007 konnte die Gewerbesteuer mit allen Nebenleistungen (Zinsen, Säumniszuschläge usw.) als Betriebsausgabe abgezogen werden. Durch das Unternehmensteuerechtsreformgesetz 2008 entfällt diese Möglichkeit ab dem Erhebungszeitraum 2008. Für die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer kommt es darauf an, für welchen Erhebungszeitraum die Zahlung erfolgt. Der Zahlungszeitpunkt ist unbeachtlich.

Vom Abzugsverbot betroffen ist demnach die Gewerbesteuer für Erhebungszeiträume, die nach dem 31. 12. 2007 enden. Die Gewerbesteuer für frühere Erhebungszeiträume bleibt weiterhin abzugsfähig, auch wenn die Zahlung 2008 oder später erfolgt.

Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs hat keine Auswirkungen auf die Gewerbesteueranrechnung bei der Einkommensteuer.

Aktuelles zur Erbschaft- und Schenkungsteuerreform

Der Bundesrat hat in seiner Plenarsitzung am 15. 2. 2008 eine umfangreiche Stellungnahme zur geplanten Erbschaft- und Schenkungsteuerreform abgegeben:

Eine zentrale Forderung des Bundesrates ist die Reduzierung der geplanten Behaltefrist zur Betriebsfortführung von derzeit 15 Jahren auf zehn Jahre. Gleichzeitig soll die Begünstigung für Betriebsvermögen bei Veräußerung oder Beendigung des Betriebs innerhalb der zehn Jahre zeitanteilig erhalten bleiben. Wäre der Erbe des Betriebs

gezwungen, den vom Erblasser übernommenen Betrieb im achten Jahr aufzugeben, so soll der Verschonungsabschlag nur zeitanteilig versagt werden.

Ein weiterer Punkt betrifft die steuerliche Behandlung naher Verwandter. Der Bundesrat fordert auf, die Freibeträge für nahe Verwandte in der Steuerklasse II (beispielsweise Geschwister) anzuheben, um eine Differenzierung zu denen fremder Dritter (Steuerklasse III) zu berücksichtigen.

In die derzeitige Diskussion um den Reformentwurf hinein wurden am 13. 2. 2008 Diskussionsentwürfe zur künftigen Bewertung von Betriebs- und Grundvermögen sowie von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen veröffentlicht.

Nachfolgend finden Sie eine Übersicht über die diskutierten Bewertungsregeln.

1. Entwurf zur künftigen Bewertungsverordnung von Betriebsvermögen

Künftig sollen Anteile an Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften rechtsformneutral und auf Basis der Ertragsaussichten bewertet werden. Die Bewertung soll nach dem Entwurf der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung (AntBVBewV) in einem vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen. Dies gilt jedoch nur, wenn kein Börsenkurs oder Verkaufspreis vorliegt, die Berechnung zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt oder der Substanzwert höher ist. Ein wesentlicher Punkt des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist die Verwendung vergangenheitsorientierter Gewinne, um damit die künftigen Ertragsaussichten zu bewerten. Die Verwendung von Planwerten ist derzeit nicht vorgesehen.

Ausdrücklich ausgeschlossen ist das vereinfachte Ertragswertverfahren für sogenannte G1-Großbetriebe. Dort wird unterstellt, dass ohnehin Finanzplandaten und andere für eine Unternehmensbewertung in einem anerkannten Ertragswertverfahren relevante Daten verfügbar sind. Nach der Begründung zur AntBVBewV fallen hierunter Unternehmen mit einem Jahresumsatz von über EUR 32 Mio. Die AntBVBewV verweist hierzu auf die Größenklassifizierung der Betriebsprüfungsordnung. Dort wird bislang noch keine Kategorie G1-Großbetrieb geführt; hier muss noch eine Klarstellung erfolgen.

Der Ertragswert eines Unternehmens errechnet sich wie folgt:

Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag x Kapitalisierungsfaktor

Der nachhaltig erzielbare Jahresertrag soll grundsätzlich vergangenheitsbezogen aus den Erträgen der letzten drei Jahre abgeleitet werden. Basierend auf dem ertragsteuerrechtlichen Gewinn sind Hinzurechnungen und Kürzungen vorzunehmen. Im Wesentlichen entsprechen diese denen des bislang für Kapitalgesellschaften angewandten Stuttgarter Verfahrens. Es ist hierbei insbesondere ein angemessener Unternehmerlohn zu berücksichtigen. Der Ertragsteueraufwand wird pauschal mit 30 % angesetzt.

Der Kapitalisierungsfaktor ergibt sich aus der Berechnung $1 / \text{Kapitalisierungszinssatz}$. Der Kapitalisierungszinssatz setzt sich zusammen aus dem Basiszinssatz (Rendite langfristiger öffentlicher Anleihen) und einem Risikozuschlag von 4,5 %. Die pauschale Festlegung des Kapitalisierungszinssatzes wird bereits heftig kritisiert. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

Folgende Ausnahmen gelten:

Nicht betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter und damit zusammenhängende Schulden sind zusätzlich zum Ertragswert mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Damit zusammenhängende Erträge und Aufwendungen sind bei der Ermittlung des Jahresertrags auszuscheiden.

Wirtschaftsgüter und damit zusammenhängende Schulden, die innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Bewertungsstichtag eingelegt wurden, sind zusätzlich zum Ertragswert mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Damit zusammenhängende Erträge und Aufwendungen sind bei der Ermittlung des Jahresertrags auszuscheiden.

Für Anteile an anderen Gesellschaften ist eine eigenständige Wertermittlung vorzunehmen.

Die Bewertung des Gesamthandvermögens von Personengesellschaften folgt grundsätzlich den dargestellten Prinzipien. Für Sonderbetriebsvermögen ist der Wert ebenso zu ermitteln und dem jeweiligen Gesellschafter gesondert zuzurechnen.

Beispiel:

Nachhaltiger erzielbarer Jahresertrag	EUR
Betriebsergebnis nach Hinzurechnung und Kürzungen	500.000
abzüglich geschätzter angemessener Unternehmerlohn	150.000
	350.000
abzüglich Ertragsteueraufwand (pauschal 30 %)	105.000
Nachhaltig erzielbarer Jahresertrag	245.000
Kapitalisierungsfaktor	%
Basiszins	4,25
Risikozuschlag	4,50
Kapitalisierungszinssatz	8,75
Kapitalisierungsfaktor (1 / Kapitalisierungszinssatz)	11,43

Der Ertragswert des Unternehmens ergibt sich dann in Höhe von EUR 245.000 x 11,43 = EUR 2.800.350.

2. Entwurf zur künftigen Bewertungsverordnung von Grundvermögen

Der Wert von Grundvermögen ist je nach Grundstücksart nach einem der drei nachfolgenden Bewertungsverfahren zu ermitteln:

Vergleichswertverfahren: Für Wohnungseigentum, Teileigentum, Ein- und Zweifamilienhäuser und weitgehend gleichartige Gebäude, bei denen sich der Grundstücksmarkt an Vergleichswerten orientiert.

Ertragswertverfahren: Für Renditeobjekte, d. h. Mietwohngrundstücke sowie Geschäfts- und gemischt genutzte Grundstücke, für die sich auf dem örtlichen Grundstücksmarkt eine übliche Miete ermitteln lässt.

Sachwertverfahren: Für sonstige Grundstücke und immer dann, wenn sich weder ein geeigneter Vergleichswert noch eine übliche Miete ermitteln lässt.

Entsprechend dem Entwurf der Grundvermögensbewertungsverordnung sind Vergleichswerte vorrangig aus den von Gutachterausschüssen mitgeteilten Vergleichspreisen und Vergleichsfaktoren abzuleiten. Bei der Bewertung im Ertragswert- oder Sachwertverfahren sind das Gebäude und der Grund und Boden getrennt zu bewerten. Der Wert des Grund und Bodens ist dabei wie ein unbebautes Grundstück mit dem zuletzt festzustellenden Bodenrichtwert zu ermitteln und gilt als Mindestwert für das gesamte Grundstück. Ein gesonderter Ansatz für Außenanlagen erfolgt nicht. Für Erbbaurechte und Gebäude auf fremden Grund und Boden gelten Sonderregelungen. Bei Anwendung des Sachwertverfahrens ist der Wert der Gebäude (Gebäudesachwert) getrennt vom Bodenwert zu ermitteln.

Beispiel:

Mietwohngrundstück, Bj. 1968, Jahresmiete EUR 20.000, Grundstücksfläche 600 qm, Bodenrichtwert 2008: 150 EUR/qm.

Bewertung nach dem Reformentwurf:

	EUR	EUR
Wert des Grund und Bodens (ohne Abschlag) 600 qm x 150 EUR		90.000
Jahresmiete	20.000	
abzüglich grundstücksartbezogenem Bewirtschaftungskostenabschlag (hier 27 % aus 20.000)	5.400	
abzüglich Verzinsung Grund und Boden (Liegenschaftszins ca. 6,5 % aus 90.000)	<u>5.850</u>	
Gebäudeertrag	8.750	
Vervielfältiger basierend auf der Restnutzungsdauer und dem Liegenschaftszinssatz, hier 17,16 = Gebäudeertragswert		150.150
Ertragswert		240.150

Im Vergleich, die Bewertung nach bestehender Rechtslage:

	EUR
Jahresmiete x Faktor 12,5	250.000
Alterswertabschlag 20 % (40 Jahre à 0,5 %)	<u>- 50.000</u>
Zwischensumme	200.000
Wert des Grund und Bodens (20 % Abschlag) 600 qm x 150 EUR (90.000 - 20 %)	72.000
Anzusetzender höherer Wert	200.000

3. Entwurf zur künftigen Bewertungsverordnung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens nach dem Ertragswertverfahren basiert auf dem Reingewinn. Die Arbeitsleistung des Betriebsinhabers sowie der nicht entlohnten Arbeitskräfte sind abzuziehen.

Der Hauptteil der Bewertungsverordnung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen dient der Ermittlung des Reingewinns. Dieser wird auf Basis von standardisierten Bewertungszahlen nach Art und Umfang der verschiedenen Nutzungen ermittelt.