

Lukrative Strategien zum Jahresende 2008 für die GmbH

Nachfolgend als Anregung für die Praxis die wichtigsten Jahresend-Tipps für Kapitalgesellschaften und ihre Beteiligten.

1. Handlungsbedarf aufgrund aktueller Neuregelungen

1.1 Neue Größenklassen

Durch das BilMoG werden die für den Umfang der Informationspflichten eines Unternehmens entscheidenden Größenklassen angehoben, indem die Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse in § 267 HGB um **20 % erhöht** werden. So kommen mehr Unternehmen als bisher in den Genuss von Erleichterungen und können die Pflichten für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nutzen. Die mit den erhöhten Schwellenwerten wirksam werdenden Folgen für die Einstufung als kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft oder für die Befreiung von der Aufstellung eines Konzernabschlusses können bei kalenderjahrgleichem Geschäftsjahr voraussichtlich erstmals für einen Abschluss zum 31.12.2008 in Anspruch genommen werden.

Wichtig

Für die Beurteilung, ob Ende 2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten sind, sind zum 31.12.2007 und 2006 bereits die erhöhten Schwellenwerte anzuwenden. Von den drei Kriterien

- Bilanzsumme,
- Umsatzerlöse und
- Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt

muss eine Kapitalgesellschaft mindestens zwei erfüllen, um entsprechend klassifiziert zu werden. Dann brauchen kleine Gesellschaften z. B. ihren Jahresabschluss nicht von einem Abschlussprüfer prüfen zu lassen und müssen nur die Bilanz und nicht die Gewinn- und Verlustrechnung offenlegen.

Praxis-Tipp

Daher bietet es sich an, zwei der drei Grenzwerte wenn möglich noch im Jahresabschluss 2007 zu unterschreiten, um dann für 2008 bereits die höheren Werte nutzen zu können. Sofern das für 2007 nicht mehr möglich ist, können bilanzpolitische Maßnahmen für das laufende Wirtschaftsjahr vorgenommen werden. Dann gelten die Erleichterungen für den Jahresabschluss 2009.

Hinweis:

Auch wenn sich das Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes verzögert (s. hierzu [BilMoG verschiebt sich: Aktuelle Entwicklungen und Konsequenzen](#)), soll diese Maßnahme dann rückwirkend gelten.

1.2 Gemeinnützige Körperschaften

Seit dem 1.1.2008 haben gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienende Körperschaften bis zu einer Umsatzgrenze von **35.000 EUR** (zuvor 30.678 EUR) die Möglichkeit, die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge pauschal mit einem Durchschnittssatz von 7 % ihres steuerpflichtigen Gesamtumsatzes zu berechnen, wenn im Übrigen die Voraussetzungen des § 23a UStG erfüllt sind.

1.3 GmbH-Recht

Das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) wird die Gründung von GmbHs leichter und schneller machen und eine Alternative zur englischen Limited bilden. So kann die sog. **Ein-Euro-GmbH** ohne Mindeststammkapital gegründet werden, darf ihre Gewinne anschließend höchstens zu 75 % ausschütten und den Rest muss sie ansparen, bis sie das Mindeststammkapital erreicht hat. Dann kann sie sich freiwillig in eine normale GmbH umwandeln. Bis dahin handelt es sich um eine nach § 5a GmbHG **haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft**.

Gesellschafter können individueller über die jeweilige Höhe ihrer Stammeinlagen bestimmen. Statt einer **Stammeinlage** von mindestens 100 EUR und durch 50 teilbare Einheiten muss jeder Geschäftsanteil nur noch auf einen Betrag von **mindestens 1 EUR** lauten. Für unkomplizierte Standardgründungen werden zwei beurkundungspflichtige **Musterprotokolle** als Anlage zum GmbHG zur Verfügung gestellt. Die Vereinfachung wird vor allem durch die Zusammenfassung von Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerbestellung und Gesellschafterliste bewirkt. Dies ist bei Bargründung mit höchstens drei Gesellschaftern möglich.

Zudem wurden die **Eintragungszeiten** beim Handelsregister **verkürzt** und Handwerks-, Restaurantbetriebe sowie Bauträger können ohne gewerberechtliche Genehmigung ins Handelsregister eingetragen werden. Bei der **Gründung** von Ein-Personen-GmbHs wird auf die Stellung besonderer **Sicherheitsleistungen** verzichtet, sofern das Gericht keine erheblichen Zweifel hat, ob das Kapital ordnungsgemäß aufgebracht wurde. Bei **Sacheinlagen** wird die **Werthaltigkeitskontrolle** darauf beschränkt, ob eine nicht unwesentliche Überbewertung vorliegt.

Hinweis

Bei diesen Erleichterungen ist zu erwägen, statt dem Einzelunternehmen eine GmbH zu gründen oder das bestehende Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln. Hierbei spielt auch der ab 2008 auf 15 % gesunkene Körperschaftsteuersatz im Vergleich zur individuellen Einkommensteuerprogression von bis zu 45 % Reichensteuer eine Rolle. Die Entscheidung hängt dabei von vielen zivil- und steuerrechtlichen Fragen ab, ohne umfangreiche Beratung durch einen Experten sollte hier nichts vorschnell unternommen werden.

1.4 Körperschaftsteuerguthaben

Durch das SEStEG wurde das bisherige ausschüttungsabhängige System der Körperschaftsteuerminderung durch eine ratierliche Auszahlung des vorhandenen Körperschaftsteuerguthabens ersetzt. Die Auszahlung erfolgt

grundsätzlich in zehn gleichen Jahresraten, beginnend am 30.9.2008. Dabei hat die Körperschaft den Anspruch auf Auszahlung des auf den 31.12.2006 ermittelten Körperschaftsteuerguthabens zu aktivieren und auf den Barwert abzuzinsen, also in 2008 erneut. Dieser Aufwand ist bei der Einkommensermittlung zu neutralisieren (BFH, Beschluss v. 15.7.2008, I B 16/08; BMF, Schreiben v. 14.1.2008, BStBl 2008 I S. 280). Zur Verfahrenserleichterung werden Auszahlungsansprüche nach dem neuen § 37 Abs. 5 Satz 6 KStG in einer Summe ausgezahlt, wenn der festgesetzte Betrag nicht größer ist als 1.000 EUR (BMF, Schreiben v. 21.7.2008, BStBl 2008 I S. 741). Sofern noch nicht geschehen, sollten betroffene Kapitalgesellschaften beim Finanzamt wegen der Erstattung vorstellig werden. Erhöht sich der Anspruch später durch eine geänderte Festsetzung auf einen Betrag von mehr als 1.000 EUR, wird der ausgezahlte Betrag nicht zurückgefordert, für den übersteigenden Betrag gelten die allgemeinen Grundsätze des § 37 Abs. 6 KStG. Bei der Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des KSt-Guthabens ist die Auszahlung des SolZ gesetzlich nicht vorgesehen. Da sich die ratierliche Auszahlung des KSt-Guthabens nicht mehr auf die Höhe der festgesetzten Körperschaftsteuer auswirkt, beeinflusst das KSt-Guthaben nicht mehr die Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag und führt dementsprechend nicht zu einer Auszahlung. Einsprüche hiergegen werden als unzulässig verworfen (OFD Münster, Schreiben v. 26.10.2008 - Kurzinfo KSt 8/2008). Gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG bemisst sich der Solidaritätszuschlag nach der festgesetzten Körperschaftsteuer. Das Verfahren der ratierlichen Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens stellt ein von der eigentlichen Körperschaftsteuerfestsetzung losgelöstes Verfahren dar. Dabei handelt es sich nicht um festgesetzte negative Körperschaftsteuer, auf die negativer Solidaritätszuschlag entfallen könnte. Insoweit muss der Anspruch im gerichtlichen Verfahren durchgesetzt werden.

1.5 Kapitalertragsteueranmeldung

Bei Zufluss ab dem 1.1.2009 ist die elektronische Datenübermittlung der Kapitalertragsteueranmeldung gem. § 45a Abs. 1 EStG verpflichtend.

2. Bewährte Jahresendstrategien aus der Praxis

2.1 Steuertarife

Mit dem Jahreswechsel ändern sich ausnahmsweise keine Steuersätze, die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % erfolgte bereits in 2008. Eine Änderung ergibt sich hingegen im Rahmen der Abgeltungsteuer durch die Umstellung des Halb- auf das **Teileinkünfteverfahren** im betrieblichen Bereich. Das gilt ohne besondere Übergangsregeln im Rahmen des § 17 EStG. Um die 10 % höhere Steuerfreistellung noch zu nutzen, kann ein Verkauf von Anteilen in 2008 in Erwägung gezogen werden. Sofern das Geschäft jedoch einen Verlust ergibt, bringt ein Verschieben auf 2009 um 10 % höhere negative Einkünfte.

Ist der Gesellschafter hingegen zu weniger als 1 % an der GmbH beteiligt, liegt nur dann ein steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft nach § 23 EStG vor, wenn er die Anteile binnen Jahresfrist verkauft. Hieran ändert sich

nichts, sofern er die Anteile vor 2009 gekauft hat. Bei einem Anteilswerb nach 2008 unterliegt der Veräußerungsgewinn hingegen unabhängig von Haltefristen der Abgeltungsteuer.

Tipp:

Bei der GmbH sollte eine vorzeitige Gewinnausschüttung in 2008 überdacht werden. Dann kann der private Gesellschafter noch das Halbeinkünfteverfahren nutzen. Das ist besonders dann sinnvoll, wenn ab 2009 das Wahlrecht nach § 32d Ab2. 2 Nr. 3 EStG zum Teileinkünfteverfahren nicht greift, weil die Voraussetzungen der Beteiligungsquote und der beruflichen Tätigkeit nicht erfüllt werden

2.2 Geänderte Besteuerung der Ausschüttung

Für private GmbH-Gesellschafter entfällt grundsätzlich das Halbeinkünfteverfahren. Ausschüttungen unterliegen bei Zufluss ab dem 1.1.2009 nicht mehr zur Hälfte dem individuellen Steuersatz. Vielmehr unterliegen sie – unabhängig von der Ausschüttungshöhe – in voller Höhe der Abgeltungsteuer mit 25 % plus Solidaritätszuschlag sowie ggf. Kirchensteuer. Das gilt auch, wenn es sich um die Gewinne der Vorjahre handelt. Immerhin belastet die Gewinnausschüttung aber nicht mehr die Progression für die übrigen Einkünfte wie z.B. das Geschäftsführergehalt.

Denn die **mit der Beteiligung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen**, wie etwa Schuldzinsen, Beratungshonorare oder Fahrten zur Gesellschafterversammlung, sind unter dem System der Abgeltungsteuer nicht mehr als Werbungskosten absetzbar. Insoweit sollten fremdfinanzierte GmbH-Anteile vermieden bzw. der Kredit auf andere Einkunftsarten verlagert werden. Ansonsten fällt Abgeltungsteuer auf wirtschaftlich nicht vorhandene Einkünfte an.

Für die Gewinnausschüttung der GmbH können Gesellschafter die **Abgeltungsteuer abwählen** und auf **Antrag** weiterhin den individuellen Einkommensteuertarif anwenden.

Dieses **Wahlrecht** steht ihnen jedes Jahr offen, wenn Sie

- zu mindestens 25 % an der GmbH beteiligt sind oder
- zwischen 1 % und 24,99 % beteiligt und gleichzeitig etwa als Geschäftsführer für die GmbH beruflich tätig sind.

Dann werden die Ausschüttungen so behandelt, als würden sie von einem Personenunternehmer im Betriebsvermögen gehalten. 40 % der Ausschüttung bleibt dann steuerfrei und 60 % der Werbungskosten sind weiterhin abzugsfähig. Diese Option lohnt auf den ersten Blick generell, wenn Sie Ihre Anteile fremd finanzieren und daher hohe Schuldzinsen vorliegen. Allerdings belastet die Gewinnausschüttung dann auch – anders als unter der Abgeltungsteuer – mit 60 % die Progression für die übrigen Einkünfte.

2.3 EK 02-Bestand

Für Ende 2006 noch vorhandenes EK 02 gilt eine pauschale Nachversteuerung verteilt über zehn Jahre ab 30.9.2008 mit jeweils 0,3 % des EK 02-Betrags. Auf Antrag können die erst in späteren Jahren fälligen Raten als Einmalzahlung abgelöst werden. So muss insgesamt nur ein um 5,5 %

abgezinsten Betrag sofort gezahlt werden. Dabei handelt es sich nicht um eine Ausschlussfrist. Der Antrag kann jedes Jahr bis zum **30.9.** für die noch verbliebenen Restraten gestellt werden und lohnt sich, wenn der Satz für die Finanzierungskosten geringer ausfällt oder die betriebliche Liquiditätsreserve weniger als 5,5 % Rendite abwirft.

Ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag wird über die Kleinbetragsregelung in § 38 Abs. 5 KStG nur festgesetzt, wenn er 1.000 EUR übersteigt. Daher bleibt das am 31.12.2006 festgestellte Alt-EK 02 von maximal 33.333 EUR ohne Belastung.

Hinweis:

Kommunale und steuerbefreite Wohnungsunternehmen haben gem. § 34 Abs. 16 KStG ein Wahlrecht für die Abgeltung der mit Körperschaftsteuer unbelasteten Eigenkapitalanteile EK 02. Sie hatten bis zum 30.9.2008 die Möglichkeit auf Weiteranwendung des [§ 38 KStG](#) a.F. und somit die Abstandnahme von der verpflichtenden Nachversteuerung des EK 02. Für kleine Körperschaften entspricht die Verwaltung verspäteten Anträgen (OFD Münster, Schreiben v. 23.9.2008, S 2862 - 1 - St 13 - 33).

2.4 Zinsschranke

Ab 2008 greift die Zinsschranke des § 8a KStG, wenn der Zinssaldo 1 Mio. EUR erreicht. Sofern dies in Frage kommt, sind Zinsminderungsstrategien vor dem Jahresende oder die Anwendung der Escape-Klausel zu prüfen (BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718). Bei Körperschaften ist noch die schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu prüfen, wenn die daraus resultierenden Zinsaufwendungen mehr als 10 % des gesamten Zinssaldos betragen und es sich um Darlehen durch zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter handelt.

2.5 Gesellschafterdarlehen

Bei Gesellschafterdarlehen, die der zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter, eine nahestehende Person oder ein rückgriffsberechtigter Dritter an die GmbH vergibt, wird grundsätzlich eine vGA angenommen, wenn die Gewinnminderung aus Teilwertabschreibung, Ausfall oder Verzicht auf Gesellschafterdarlehen resultiert. Das gilt auch für Aufwendungen des Gesellschafters aus der Inanspruchnahme aus Sicherheiten oder Bürgschaften. Diese Einstufung lässt sich mit dem Nachweis entgehen, dass sich unter gleichen Umständen und Konditionen ein fremder Dritter genauso verhalten hätte.

Wichtig

Der Gesellschafter muss die Zinsen aus einem seiner GmbH zu fremdüblichen Bedingungen gewährten Darlehen auch 2009 als Kapitaleinnahmen mit der Progression versteuern, sofern der Gesellschafter zu mindestens 10 % an der GmbH beteiligt ist. Bei einer geringeren Beteiligung werden die Zinsen ab 2009 grundsätzlich mit der Abgeltungsteuer von 25 % belegt.

2.6 Betriebliche Wertpapiere

Die Finanzkrise hat die Börsenkurse von Aktien, Zertifikaten und bonitätschwachen Anleihen einbrechen lassen. Bei Wertpapieren im Betriebsvermögen kommt eine Teilwertabschreibung wegen voraussichtlich dauernder Wertminderung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG in Betracht. Davon ist auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine konkreten Anhaltspunkte für eine alsbaldige Wertaufholung vorliegen (BFH, Urteil v. 26.9.2007, I R 58/06). In der Praxis kann daher der letzte Börsenkurs des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, wenn dieser unter dem Kaufpreis liegt. Dies kommt dann aktuell in der Regel für den Kurs am 30.12.2008 in Betracht, denn letzten Börsentag für kalendergleiche Wirtschaftsjahre. Kommt es bis zur Bilanzaufstellung zu einer Erholung, darf die Teilwertabschreibung nur bis zu diesem Wert vorgenommen werden.

Steuerlich wirkt sich diese Maßnahme bei Aktien allerdings nicht aus. Nach § 8b Abs. 2 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft außer Ansatz. Dies wiederum bedeutet im Umkehrschluss, dass realisierte Verluste und eine Teilwertabschreibung auf Aktien das körperschaftsteuerliche Einkommen nicht mindern dürfen.

3. Weitere turnusmäßige Prüfungen

Für **offenlegungspflichtige Unternehmen** läuft Ende 2008 die Veröffentlichungsfrist beim elektronischen Bundesanzeiger für das Geschäftsjahr 2007 ab. Die Einreichungs- und Veröffentlichungsfrist beträgt zwölf Monate, der **Jahresabschluss 31.12.2007** muss also spätestens **am 31.12.2008** beim elektronischen Bundesanzeiger vorliegen. Da diese Frist nicht verlängerbar ist, müssen sich Gesellschaften beeilen.

Zur Vermeidung einer **verdeckten Gewinnausschüttung** (vGA) empfiehlt es sich, bestehende Verträge auf ihre Angemessenheit und Fremdüblichkeit hin zu überprüfen. Ist ein Gesellschafter allein oder - aufgrund gleichgerichteter Interessenlage - gemeinsam mit anderen Gesellschaftern beherrschend an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, sind beabsichtigte **Vertragsänderungen** noch in 2008 vorzunehmen, wenn sie ab 2009 gelten sollen. **Abreden** mit beherrschenden Gesellschaftern werden nur anerkannt, wenn sie schriftlich niedergelegt, klar gefasst sind, im Voraus getroffen und wie vereinbart eingehalten werden. Ansonsten droht eine vGA in voller Höhe. Besonders die Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge sind mit der allgemeinen Gehaltsstruktur sowie der individuellen Gewinnlage abzugleichen, wobei Festgehalt, Tantieme, Sachbezüge und Vorsorgeleistungen einzubeziehen sind. Das gilt insbesondere, wenn nach dem Jahreswechsel eine Gehaltserhöhung geplant ist. Zudem ist darauf zu achten, dass eine Firmenwagengestellung wie mit fremden Arbeitnehmern schriftlich vereinbart wird, um eine vGA auf die Privatnutzung zu vermeiden.

Durch den ab 2008 geänderten § 1 AStG gibt es neue Grundsätze zur Bestimmung des anzusetzenden **Verrechnungspreises**, zu dessen Bestimmung vorrangig die Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- oder Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung kommt. Dies ist zu beachten.

Grundstücksverwaltende Personen- und Kapitalgesellschaften sollten die Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. GewStG sicherzustellen, indem bis zum Jahresende keine über den gesetzlichen Katalog hinausgehenden Tätigkeiten ergriffen werden (BFH, Urteil v. 5.3.2008, I R 56/07, BFH/NV 2008 S. 1359). Hierzu gehört auch die Veräußerung des letzten vermieteten Grundstücks vor Ende des Erhebungszeitraums oder eine sehr geringfügige Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (BFH, Urteil v. 17.5.2006, VIII R 39/05, BStBl 2006 II S. 659). Zu beachten ist, dass ab 2009 nur noch die Sondervergütungen in die erweiterte Kürzung einzubeziehen sind, die auf die Überlassung von Grundbesitz an die Gesellschaft entfallen. Soweit der Mitunternehmer der Gesellschaft Darlehen überlässt oder andere Leistungen wie zum Beispiel Beratungsleistungen erbringt, wird die erweiterte Kürzung ausgeschlossen.

Soll für 2008 noch eine **Organschaft** begründet werden, muss die erforderliche finanzielle Eingliederung in das als Organträger in Betracht kommende Unternehmen während des gesamten Wirtschaftsjahrs bestanden haben und der Gewinnabführungsvertrag für die Organschaft nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG für das laufende Wirtschaftsjahr wirksam werden. Daher müssen bis 31.12.2008 sowohl die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse als auch die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister erfolgen.

Die Regelung des **neuen § 8c KStG** sieht für die Versagung der **Verlustnutzung** ab 2008 ein zweistufiges System vor. Es kommt zu einer quotalen Versagung der Verlustnutzung, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile oder Stimmrechte an einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt. Ein vollständiger Wegfall des Verlustvortrags erfolgt, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte an einen Erwerber oder eine diesem nahe stehende Person übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist. Zur Anwendung dieser Regeln s. BMF, Schreiben v. 4.7.2008, IV C 7 – S 2745a/08/10001.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Bernd Urban
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Albgastr. 14 E, 76287 Rheinstetten-Forchheim
Tel. 0721/160894-52; Fax 0721/160894-53
www.steuerkanzlei-urban.de
oder
www.steuerberater-urban.com

Quelle: Haufe Mediengruppe November/Dezember 2008 - Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.
Die oben stehenden Ausführungen/Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.