



# 1. Aktuelle Gesetzesänderungen für die Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft

## 1.1. Unternehmensteuerreformgesetz

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, das am 17.8.2007 im BGBl.<sup>1</sup> verkündet wurde, ergeben sich weit reichende Änderungen bei der Besteuerung der Personenunternehmen, der Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter. Für die in der Land- und Forstwirtschaft vorherrschenden kleineren Personenunternehmen ergeben sich Verbesserungen nur im Detail, auch die neu eingeführte Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG ergibt Steuervorteile nur in Einzelfällen. Im Folgenden wird lediglich auf die Änderungen in 2007 und 2008 eingegangen. Die ab dem 1.1.2009 eingeführte Abgeltungssteuer wird hier nicht detailliert behandelt.

### 1.1.1. Änderungen für Kapitalgesellschaften

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf **15 %** nach § 23 Abs. 1 KStG stand im Mittelpunkt der Unternehmenssteuerreform. Erstmals im Veranlagungszeitraum 2008 greift dieser um 10 % gesenkte Steuersatz (§ 34 Abs. 11a KStG). Eine Herabsetzung der Vorauszahlungen kann nur erfolgen, wenn der Steuerpflichtige dies nach amtlich vorgeschriebenen Vordruck beantragt oder das Finanzamt den Steuerpflichtigen zur Abgabe des Vordrucks auffordert.

Gleichzeitig wird die Gewerbesteuermesszahl von 5 auf 3,5 % gesenkt, allerdings bei Verbreiterung der Bemessungsgrundlage insbesondere dadurch, dass die Gewerbesteuer (und deren steuerliche Nebenleistungen) nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig sind (§ 4 Abs. 5a EStG).

Die folgende Übersicht zeigt die Belastung der Kapitalgesellschaft nach altem und nach neuem Recht bei einem Gewerbesteuerhebesatz in Höhe von 400 %:

	altes Recht		neues Recht	
<b>Gewinn</b>		<b>100,00</b>		<b>100,00</b>
<b>GewSt (Hebesatz 400%)</b>		<b>16,67</b>	<b>16,62</b>	<b>14,00</b>
<b>Gewinn nach GewSt</b>		<b>83,33</b>		<b>100,00</b>
<b>KSt</b>	<b>25,0 %</b>	<b>20,83</b>	<b>20,83</b>	<b>15,0 %</b>
<b>Soli</b>	<b>5,5 %</b>	<b>1,15</b>	<b>1,15</b>	<b>5,5 %</b>
<b>Gesamtbelastung der Kapitalges.</b>			<b>38,65</b>	
<b>Differenz</b>				<b>8,82</b>

Die Entlastung auf Gesellschaftsebene beträgt 8,82 Prozentpunkte.

Bemerkenswert ist, dass die Gewerbesteuer bei einem Hebesatz in Höhe von 400 % fast die Hälfte der Gesamtsteuerbelastung ausmacht. Da die Hebesätze von den Kommunen festgesetzt werden, können sich hieraus Investitionsanreize ergeben. Bei dem Mindesthebesatz von 200 v. H. nach § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG beträgt die Gewerbesteuer im Beispiel nur 7,0 % des Gewinns, die gesamte Belastung der Kapitalgesellschaft sinkt auf 22,8 %.

Änderungen ergeben sich auch bei der **Belastung der Gesellschafter**. Für das Jahr 2008 gilt noch einheitlich das Halbeinkünfteverfahren. Gewinnausschüttungen werden nur zur

<sup>1</sup> BGBl. 2007 I S. 1912, BStBl. 2007 I S. 630



Hälfte besteuert, mit Ausschüttungen im Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind nur zur Hälfte abzugsfähig.

Für Veranlagungsjahre ab 2009 ist zu differenzieren:

**Anteile im Privatvermögen unterliegen** nach § 32 d Abs. 1 Satz 1 EStG einem gesonderten Einkommensteuertarif in Höhe von 25 %. Die Kapitalertragssteuer von 25 % entfaltet Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG). Werbungskosten im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, die der Abgeltungssteuer unterliegen, sind nicht mehr abzugsfähig.

Nach § 32d Abs. 4 EStG kann der Steuerpflichtige mit der Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge insbesondere in Fällen eines nicht vollständig ausgeschöpften Sparerpauschbetrages, eines noch nicht berücksichtigten Verlustes, eines Verlustvortrages nach § 20 Abs. 6 EStG und noch nicht berücksichtigter ausländischer Steuern eine Veranlagung gem. § 32d Abs. 3 Satz 2 beantragen, diese **Veranlagungsoption** belässt es bei dem gesonderten Steuersatz von 25 % und ermöglicht auch nicht den Werbungskostenabzug.

Eine weitere echte Veranlagungsoption (§ 32d Abs. 6 Satz 1 EStG) besteht für Steuerpflichtige, bei denen die Hinzurechnung der Kapitalerträge nach allgemeinen Regeln zu einer niedrigeren Steuerbelastung führt als mit der Abgeltungssteuer.

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wurde eine weitere Veranlagungsoption nach § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG für solche Steuerpflichtigen eingeführt, die mind. zu 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt oder zu mind. 1 % beteiligt und beruflich für sie tätig sind (siehe auch Kap. 1.2.1.4).

Die folgende Übersicht zeigt die Auswirkungen der Steuerbelastung auf Gesellschafterebene bei Ausschüttung in das Privatvermögen ohne Veranlagungsoption:

	2007	2008	2009
<b>Gewinn</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>Steuer auf Gesellschaftsebene</b>	<b>./. 38,65</b>	<b>./. 29,83</b>	<b>./. 29,83</b>
<b>Gewinn nach Steuern = Gewinnausschüttung</b>	<b>61,35</b>	<b>70,17</b>	<b>70,17</b>
<b>steuerpflichtige Dividende</b>	<b>30,67</b>	<b>35,09</b>	<b>70,17</b>
<b>Steuern auf Gesellschafterebene</b>			
- Einkommensteuer (45%)/Abgeltst (25%)	./. 13,80	./. 15,79	./. 17,54
- Solidaritätszuschlag (5,5 %)	./. 0,76	./. 0,87	./. 0,96
<b>Gewinnausschüttung nach Steuern</b>	<b>46,79</b>	<b>53,51</b>	<b>51,67</b>
<b>Steuerbelastung insgesamt</b>	<b>53,21</b>	<b>46,49</b>	<b>48,33</b>
<b>Differenz</b>			<b>4,88</b>

Da im Veranlagungszeitraum 2008 schon die reduzierten Steuersätze auf Unternehmensebene wirksam werden und für Anteile im Privatvermögen noch das Halbeinkünfteverfahren gilt, führen Vorwegausschüttungen des Gewinns des Jahres 2008 bei Spitzensteuerbelastung zu einer um knapp 2 % geringeren Steuerbelastung als bei einer Ausschüttung in späteren Jahren.

Die Übersicht zeigt auch, dass die Steuerbelastung auf Gesellschafterebene von 2007 auf 2009 um 4,88 Prozentpunkte sinkt.

Bei **Anteilen im Betriebsvermögen** ist bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden. Das Halbeinkünfteverfahren wird für Veranlagungszeiträume ab 2009 durch das Teileinkünfteverfahren ersetzt, der steuerpflichtige Teil wird nach § 3 Nr. 40 EStG auf 60 % angehoben. Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit den Gewinnausschüttungen stehen, sind zu 60 % abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).



	altes Recht		neues Recht	
Gewinnausschüttung		61,30		70,17
Steuerpflichtiger Teil	50,0 %	30,70	60,0 %	42,10
GewSt (entfällt, da Schachtelprivileg)				
EST	45,0 %	13,86	45,0 %	18,95
Soli	5,5 %	0,76	5,5 %	1,04
Gesamtbelastung des Anteilseigners		14,62		19,99
zzgl. Vorbelastung der Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaft		38,70		29,83
Gesamtbelastung		53,32		49,82

Die Gesamtbelastung bei Anteilen im Betriebsvermögen sinkt von 2007 auf 2009 um 3,5 Prozentpunkte.

Befinden sich die **Anteile im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft**, bleibt es dabei, dass die Gewinnausschüttungen nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei sind. Aufwendungen der Muttergesellschaft werden pauschal mit 5 % der empfangenen Dividende als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe berücksichtigt, die Dividende bleibt also im Ergebnis zu 95 % steuerfrei<sup>2</sup>.

Das gewerbsteuerliche Schachtelprivileg ist auf 15 v. H. angehoben worden, bei einer geringeren Beteiligung erfolgt eine Hinzurechnung der Dividende in Höhe von 95 % für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 8 Abs. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2 a GewStG).

### 1.1.2. Änderungen für Einzelunternehmen und Personengesellschaften

#### 1.1.2.1. Thesaurierungsbegünstigung

Um Rechtsformneutralität zu schaffen und um die Eigenkapitalbildung durch nicht entnommene Gewinne zu fördern, wurde mit § 34a EStG die Thesaurierungsbegünstigung eingeführt. Diese Regelung kommt vor allem großen, als GmbH & Co. KG Konzern geführten Industrie- und Handelsunternehmen zu Gute. In Ausnahmefällen kann diese Regelung auch Bedeutung für land- und forstwirtschaftliche Unternehmen haben.

Die **Thesaurierungsbegünstigung** gilt auf Antrag für im zu versteuernden Einkommen enthaltene nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit. Für diese Gewinne kann auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise die Einkommensteuer mit einem Steuersatz von 28,25 % zzgl. SolZ berechnet werden, jedoch nicht, soweit für die Gewinne ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird.

Die Thesaurierungsbegünstigung ist betriebs- und personenbezogen, kann also für jeden Betrieb und von jedem Mitunternehmer gesondert beantragt werden. Der Mitunternehmer muss nur einen Anteil von mehr als 10 % des Gewinns oder mehr als 10.000 € beziehen. Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurück genommen werden.

Nach § 34a Abs. 2 EStG ermittelt sich der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils wie folgt:

<sup>2</sup> Das FG Hamburg zweifelt in einem aktuellen Beschluss vom 7.11.2007, 5 K 153/06, LEXinform Nr. 5005613, die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 5 KStG an und hat dies dem BVerfG vorgelegt



Gewinn nach § 4 (1), § 5 EStG

- Entnahmen + Einlagen (wenn Saldo Entnahmen/Einlagen kleiner als Gewinn)

---

nicht entnommener Gewinn

Die Gewinne, die nach §§ 4 Abs. 3 oder 13a EStG ermittelt werden, sind also nicht begünstigt.

Für die Praxis ist zu beachten, dass sich bei Mitunternehmerschaften der Gewinn im Sinne des §§ 4 Abs. 1 EStG bzw. 5 EStG aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ergibt<sup>3</sup>. Das Betriebsvermögen der Personengesellschaft umfasst dabei sowohl die Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Mitunternehmer gehören als auch diejenigen des Sonderbetriebsvermögens. Dementsprechend sind sowohl Ergänzungs- als auch Sonderbilanzergebnisse zur Ermittlung des berücksichtigungsfähigen Betrages zu berücksichtigen.

Für Personengesellschaften müsste die Ermittlung deshalb aufgegliedert wie folgt erfolgen:

Steuerbilanzergebnis

+ Ergänzungsbilanzergebnis

+ Sonderbilanzergebnis

Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG

- Entnahmen + Einlagen (wenn Saldo Entnahmen/Einlagen kleiner als Gewinn)

---

nicht entnommener Gewinn

Dies kann praktische Auswirkungen haben. Wird einem Mitunternehmer eine Tätigkeitsvergütung gezahlt, ist diese handelsrechtlich Aufwand, steuerrechtlich aber in den Gewinn einzubeziehen. Die Tätigkeitsvergütung ist aus Sicht der Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne eine Entnahme und mindert den thesaurierungsfähigen Gewinn. Gleiches gilt beispielsweise für gezahlte Zinsen oder für die Tilgung eines Darlehens eines Mitunternehmers an die Gesellschaft.

Würde auf der anderen Seite der Mitunternehmer seine Tätigkeitsvergütung der Gesellschaft als Darlehen zur Verfügung stellen, würde sich sein nicht entnommener Gewinn erhöhen<sup>4</sup>.

Für gewerbliche Unternehmen von Bedeutung ist, dass außerbilanzielle Gewinnzurechnungen, besonders nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, nicht in die Thesaurierungsbegünstigung einzubeziehen sind. Dies ist sachgerecht, weil diese Kosten verausgabt wurden und daher nicht Bestandteil des entnommenen Gewinns sein können<sup>5</sup>.

Eine völlige Gleichstellung von Kapitalgesellschaft und Personenunternehmen würde also nur dann erreicht werden, wenn keine abzugsfähigen Betriebsausgaben wie Gewerbesteuer anfallen und auch die auf die Einkünfte zu zahlende Einkommensteuer aus sonstigen Mitteln finanziert wird. Aus Vereinfachungsgründen gehen die folgenden Beispiele davon aus, wobei dies in der Praxis eher die Ausnahme sein dürfte. Auch müssen im Regelfall aus dem Gewinn des Unternehmens Entnahmen getätigt werden, um den Lebensunterhalt zu gewährleisten.

Auf der anderen Seite ist es so, dass steuerfreie Vermögensmehrungen (z.B. der steuerfreie Anteil an Dividenden oder ausländische Einkünfte) im laufenden Veranlagungszeit-

---

<sup>3</sup> Dörfler/Graf/Reichl, DStR 2007, Seite 645, 647

<sup>4</sup> Schmitt, a.a.O., 573, 783

<sup>5</sup> Schmitt, a.a.O., 573, 584



raum entnommen werden können, ohne dass der nicht entnommene Gewinn gemindert wird<sup>6</sup>.

Für den nicht entnommenen Gewinn kann ganz oder teilweise ein Antrag auf Besteuerung nach § 34a EStG gestellt werden, der Steuersatz beträgt 28,25 % zzgl. Solidaritätszuschlag.

Der auf Antrag begünstigte Gewinn ergibt den Begünstigungsbetrag im Veranlagungszeitraum. Der Begünstigungsbetrag abzüglich Einkommensteuer nach § 34a EStG und SolZ wiederum ergibt den Nachversteuerungspflichtigen Betrag, der ggf. der Nachversteuerung unterliegt.

#### Nachversteuerung

Mit der Thesaurierungsbegünstigung sollen nur im Unternehmen verbleibende Gewinne berücksichtigt werden. Eine spätere Entnahme führt zu einer Nachversteuerung: Übersteigt der Saldo aus Entnahmen und Einlagen den Gewinn, ist diese sog. „Überentnahme“ nach § 34a Abs. 4 EStG mit 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag nachzuversteuern. Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebes- oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern. Hier ergibt sich allerdings lediglich eine Steuerstundung, da nur der Nachversteuerungsbetrag berücksichtigt wird.

Die nachzuversteuernden Beträge werden am Ende eines Jahres für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach § 34a Abs. 3 EStG wie folgt festgestellt:

Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums  
 - darauf entfallende Thesaurierungsbelastung (28,25 ESt + SolZ)  
 + nachversteuerungspflichtiger Betrag des Vorjahres  
 + nach § 34a Abs. 5 EStG übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag  
 - Nachversteuerungsbetrag des lfd. VZ (falls kein Begünstigungsbetrag des VZ)  
 - auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil des Steuerpflichtigen nach § 34a Abs. 5 übertragener nachversteuerungspflichtiger Betrag  
 = nachversteuerungspflichtiger Betrag zum Ende des Veranlagungszeitraumes

Die Nachversteuerung wird ausgelöst, wenn in Folgejahren der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG niedriger ist als der Saldo aus Entnahmen und Einlagen:

Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG abzgl. Saldo Entnahmen/Einlagen, wenn Saldo Entnahmen /Einlagen größer als Gewinn

- Entnahme  
 + Einlagen  
 -----  
 falls negativ: Nachversteuerung (max. in Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrages)

Dazu folgendes Beispiel:

Gewinn § 4 Abs. 1 EStG 2008		200.000	
./. Entnahmen	-50.000		
+ Einlagen	<u>30.000</u>	<u>-20.000</u>	
		180.000	
 Maximal begünstigter Gewinn		 180.000	
 Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung:		 80.000	
 29,8 % ESt/SolZ auf begünstigten Gewinn		 23.843	

<sup>6</sup> Hottmann, Beck'sches Steuerlexikon D IV 1.



Nachversteuerungspflichtiger Betrag 56.157

Im Beispielfall erzielt Landwirt L im Kalenderjahr 2008 einen Gewinn in Höhe von 200.000 €. Der Saldo aus Entnahmen und Einlagen beträgt 20.000 €, so dass ein maximal begünstigter Gewinn in Höhe von 180.000 € verbleibt.

Einen Teilbetrag in Höhe von 80.000 € wird ein Antrag auf nach § 34a Abs. 1 EStG gestellt.

Der Gesamtanteil in Höhe von 80.000 € ist ermäßigt mit 29,8 % zu besteuern. Der Restgewinn von 120.000 € ist nach den normalen Regelungen zu besteuern, da hier kein Antrag auf Thesaurierungsbegünstigung gestellt worden ist.

Der Ende 2008 festzustellende nachversteuerungspflichtige Betrag beträgt unter Berücksichtigung der Einkommensteuer 56.157 €.

Im Folgejahr erzielt Landwirt L nur einen Gewinn in Höhe von 50.000 €, muss aber aufgrund der hoher Vorjahreseergebnisse hohe Steuernachzahlungen leisten und tätigt Entnahmen in Höhe von 100.000 €. Einlagen werden nur in Höhe von 20.000 € getätigt.

Hieraus ergibt sich eine Überentnahme in Höhe von 30.000 €, der dem Nachversteuerungsbetrag entspricht, da der nachversteuerungspflichtige Betrag höher ist als 30.000,00 €. Auf diesen Betrag ist eine weitere Einkommensteuer in Höhe von 7.500,00 € und Solidaritätszuschlag in Höhe von 413,00 € zu zahlen.

Gewinn 2009		50.000
./. Entnahmen	-100.000	
+ Einlagen	<u>20.000</u>	<u>-80.000</u>
Nachversteuerungspflichtiger Gewinn		-30.000

→	ESt 25%	7.500
	Soli 5,5 %	413

Die Gesamtbelastung beträgt für diesen Gewinnanteil 48,32 %.

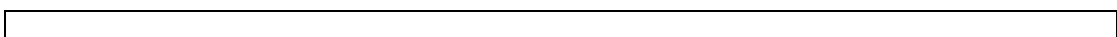
Bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages ist zu beachten, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag des Vorjahres immer als zuerst verwendet wird. Positives Eigenkapital aus Vorjahren ist nicht einzubeziehen, so dass Unterentnahmen der Vorjahre nicht begünstigt entnommen werden können.

### **Einzelfälle der Nachversteuerung**

Eine Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsgutes nach § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG führt, falls dadurch eine Überentnahme ausgelöst wird, zur Nachversteuerung. Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwertes des übertragenen oder überführten Wirtschaftsgutes, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrages, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsgutes ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteils zu übertragen (§ 34a Abs. 5 EStG).

Nach § 34a Abs. 6 EStG ist eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrages weiter durchzuführen

- in den Fällen der Betriebsveräußerung oder Aufgabe im Sinne der §§ 14 Abs. 1 und 3 sowie 18 Abs. 3 EStG





- in den Fällen der Einbringung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils in einer Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft so wie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
- wenn der Gewinn nicht mehr nach §§ 4 Abs. 1 Satz 1 oder 5 EStG ermittelt wird oder
- wenn der Steuerpflichtige dies beantragt

In den Fällen der Betriebsaufgabe oder der Einbringung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft etc. ist die geschuldete Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen (oder seines Rechtsnachfolgers) für regelmäßige Teilbeträge für einen Zeitraum von höchstens 10 Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebes oder eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen, bei Einbringung zu Buchwerten nach § 24 Umwandlungssteuergesetz geht der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über.

Zur Realteilung gibt es keine gesetzliche Regelung, wegen der mit der Realteilung verbundenen Betriebsaufgabe tritt ggf. Nachversteuerung ein.

### **Verlustausgleich für ermäßigt besteuerte Gewinne**

Die Herausnahme der thesaurierungsbegünstigten Gewinne aus dem allgemeinen System der Einkommensbesteuerung führt nach § 34a Abs. 8 EStG dazu, dass diese nicht mit negativen Einkünften ausgeglichen werden dürfen; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Die Gesamtsteuerbelastung ist damit völlig unabhängig von den sonstigen Einkünften, folgt in einem Jahr mit Gewinn ein Jahr mit Verlust, kann nur die Widerruflichkeit des Optionsantrages die Verrechnung erlauben.

### **Anwendungszeitpunkt**

Die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34 a EStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Für Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft bedeutet dies, dass der zeitanteilig aufgeteilte Gewinn der Wirtschaftsjahre 2007/2008 und 2008/2009 in die Thesaurierungsbegünstigung einbezogen werden kann. Unklar ist noch die Ermittlung der Entnahmen und Einlagen des Kalenderjahres 2008: Nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>7</sup> sollen diese wie der Gewinn zeitanteilig aufzuteilen sein. Dies ergibt sich aus dem Gesetz allerdings nicht, Entnahmen und Einlagen lassen sich ja auf das Kalenderjahr bezogen ermitteln. Lediglich der Gewinn ist nach § 4a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen.

Bei allen anderen Unternehmen ist der Gewinn des im Jahr 2008 endenden Wirtschaftsjahres erstmals begünstigt.

### **Gestaltungsüberlegungen**

Für die Gestaltungsüberlegungen sind zwei Komponenten zu betrachten, nämlich zum einen der Rechtsformvergleich zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften. Durch die Reduzierung der Steuersätze für Kapitalgesellschaften bei gleichzeitigem Auslaufen der Absenkung des Spitzensteuersatzes nach § 32c EStG für die Gewinneinkünfte ergeben sich deutliche Verschiebungen zugunsten der Kapitalgesellschaft. Die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften von unter 30 % verglichen mit der Spitzensteuerbelastung von 45 % bei Personenunternehmen wirkt auf den ersten Blick attraktiv. Für landwirtschaftliche Betriebe dürfte sich diese Frage eher nicht stellen, da weitere Nachteile mit der

<sup>7</sup> Entwurf BMF-Schreiben Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne (§34a EStG) Anwendungsschreiben



Rechtsform der Kapitalgesellschaft verbunden sind. Für der Landwirtschaft nahestehende Unternehmen wie Dienstleistungsgesellschaften, Bezugs- und Absatzgesellschaften oder Biogasanlagen stellt sich diese Frage aber sehr wohl.

Zum zweiten ist die Frage zu überlegen, in welchen Fällen ein Antrag auf Thesaurierungs-begünstigung sinnvoll sein könnte. Der Thesaurierungssteuersatz zumindest bei gute verdienenden Landwirten auf den ersten Blick attraktiv, bei Verheirateten wird ein Grenzsteuersatz von 30 % schon bei einem zu versteuernden Einkommen von 60.000 € erreicht. Die nachfolgende Übersicht „Belastungsvergleich“ zeigt die Auswirkungen:

**Belastungsvergleich ab 2009 bei Thesaurierung/Ausschüttung**

Einkommensteuersatz	<b>25</b>	<b>42</b>			
Gewerbesteuerhebesatz	0	0		400	
<b>Gesellschaftsebene</b>					
	<b>PersG</b>	<b>PersG</b>	<b>PersG</b>	<b>KapG</b>	<b>KapG</b>
				<b>PV</b>	<b>BV</b>
Gewinn vor Steuern	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
./. GewSt	0,00	0,00	0,00	14,00	14,00
./. KSt (15,00 %)				15,00	15,00
./. SolZ (5,50 %)				0,83	0,83
Gewinn	100,00	100,00	100,00	70,17	70,17
<b>Gesellschafterebene</b>					
Thesaurierte Gewinne			100,00		
Entnommene Gewinne	100,00	100,00	0,00		
./. ESt thesaurierte Gew. (28,25 %)			28,25		
./. ESt auf entnommene Gew.	25,00	42,00	0,00		
+ GewSt-Anrech. (§ 35 EStG)	0,00	0,00	0,00		
./. SolZ (5,50 %)	1,38	2,31	1,55		
Steuerbelastung vor Entnahme	<b>26,38</b>	<b>44,31</b>	<b>29,80</b>	<b>29,83</b>	<b>29,83</b>
Gewinn nach Steuern vor Entnahme	<b>73,63</b>	<b>55,69</b>	<b>70,20</b>	<b>70,17</b>	<b>70,17</b>
Differenz Steuerbelastung 25 %			3,43	3,46	3,46
Differenz Steuerbelastung 42 %			-14,51	-14,48	-14,48
<b>Nachversteuerung/Ausschüttung</b>					
			70,20	70,17	70,17
Nachversteuerung (25,00 %)			17,55		
Abgeltungssteuer (25,00 %) (ab 2009)				17,54	
ESt Teileinkünfteverfahren (ab 2009)					17,68
SolZ (5,50 %)			0,97	0,96	0,97
Zufluss			51,68	51,67	69,20
Belastung Gesellschaft	0,00	0,00	0,00	29,83	29,83
Belastung Gesellschafter	26,38	44,31	48,32	18,50	18,65
<b>Gesamtbelastung</b>	<b>26,38</b>	<b>44,31</b>	<b>48,32</b>	<b>48,33</b>	<b>48,48</b>
Differenz Steuerbelastung 25 %			21,94	21,96	22,11
Differenz Steuerbelastung 42 %			4,01	4,02	4,17





In den ersten beiden Spalten werden landwirtschaftliche Personenunternehmen mit Einkommensteuersätzen von 25 bzw. 42 % dargestellt. Der Spitzensteuersatz von 45 % wurde deshalb nicht gewählt, weil dieser erst bei einem zu versteuernden Einkommen von Verheirateten von 500.000 € erreicht wird und deshalb nur in sehr seltenen Ausnahmefällen relevant sein dürfte. Der Steuersatz von 42 % dürfte sich schon nur selten ergeben, es müssten ja bei Verheirateten ein zu versteuerndes Einkommen von 110.000 € ohne Thesaurierungsgewinn verbleiben, wenn ein Steuersatz von 42 % zur Anwendung kommt.

Weiter sind dargestellt die Kapitalgesellschaft im Privatvermögen und im Betriebsvermögen.

Die Ermittlung der Steuerbelastung vor Entnahme zeigt deutliche Unterschiede. Beim Personenunternehmen beträgt ohne Thesaurierung die Steuerbelastung bei einem Steuersatz von 25 % 26,38, das Personenunternehmen mit einer Steuerbelastung von 42 % muss eine Steuerbelastung in Höhe von 44,31 berücksichtigen. Bei der Personengesellschaft mit Thesaurierung beträgt die Steuerbelastung 29,80, diese Steuerbelastung ist progressionsunabhängig. Sie entspricht etwa der Belastung der Kapitalgesellschaft bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400.

Die Differenz in der Steuerbelastung der entstehenden Steuer zeigt, dass das Personenunternehmen mit 25 % Steuerbelastung jeweils etwa 3,5 Prozentpunkte günstiger besteuert wird, bei dem Personenunternehmen mit einer Steuerbelastung von 42 % ergibt sich sowohl im Vergleich zur Thesaurierung als auch im Vergleich zur Kapitalgesellschaft ein Nachteil in Höhe von etwa 14,5 Prozentpunkte. Gleichzeitig lässt sich ablesen, dass auf dieser Stufe das thesaurierende Personenunternehmen der Kapitalgesellschaft weitgehend gleichgestellt ist.

Unter Berücksichtigung der Nachversteuerung bzw. Ausschüttung ändert sich das Bild deutlich:

Das Personenunternehmen mit einem Steuersatz von 25 % hätte sowohl aus der Thesaurierung als auch aus der Kapitalgesellschaft Nachteile, die sich je nach Konstellation mit rund 22 Prozentpunkten auswirken.

Auch die Personengesellschaft mit einer Steuerlast von 42 % würde geringer besteuert werden als die thesaurierende Personengesellschaft bzw. die Kapitalgesellschaft. Hier beträgt der Unterschied rund 4 Prozentpunkte.

Hieraus lassen sich folgende Überlegungen ableiten:

- Bei niedrigen Steuersätzen ist die allgemeine Besteuerung der Begünstigung nach § 34a EStG in jedem Fall vorzuziehen. Die progressionsunabhängige Besteuerung führt leicht zu höheren Steuersätzen, bei niedriger Steuerbelastung muss außerdem davon ausgegangen werden, dass Entnahmeansprüche aus dem Unternehmen befriedigt werden müssen. Das es zu einer Nachversteuerung (und damit zu einer erheblichen Höherbelastung) kommt, ist mit einer hohen Wahrscheinlichkeit anzunehmen.
- Bei hohen Steuersätzen kann ein Antrag auf begünstigte Besteuerung nach § 34a EStG sinnvoll sein. Solange keine Nachversteuerung ausgelöst wird, ergibt sich eine erhebliche Steuerersparnis. Sichergestellt sein muss allerdings, dass es auf Jahre nicht zu einer Nachversteuerung führt. Kleineidam/Liebchen<sup>8</sup> haben ermittelt, dass die Mindestdauer der Thesaurierung bei einer Vorsteuerrendite in Höhe von 5,5 v. H. 7,5 Jahre betragen muss.

<sup>8</sup> Kleineidam/Liebchen, DB 2007, Seite 409, 411 ff.



- Die Thesaurierungsbegünstigung sollte für Betriebe und Mitunternehmeranteile, aus denen laufende Entnahmen für Lebenshaltungen getätigt werden müssen, kaum Anwendung finden. Vor einem Antrag sollte überprüft werden, ob sichergestellt ist, dass auf Jahre hinaus bei Gewinnen eine positive Eigenkapitalbildung und bei Verlusten ein vollständiger Verzicht auf Entnahmen gewährleistet werden kann.
- Die Thesaurierungsbegünstigung sollte möglichst für einzelne Betriebe oder Mitunternehmeranteile in Anspruch genommen werden. Sofern nämlich aus solchen Betrieben oder Mitunternehmeranteilen keine Entnahmeansprüche befriedigt werden müssen, lässt sich die Nachversteuerung vermeiden.
- Ist die Thesaurierungsbegünstigung bereits in Anspruch genommen worden, kann überlegt werden, durch Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter auf andere Betriebe oder Mitunternehmeranteile und unter Nutzung der Antragsmöglichkeit nach § 34a Abs. 5 EStG nachversteuerungspflichtige Beträge zu verlagern. Gibt es keinen nachversteuerungspflichtigen Betrag mehr, können „Alttöpfe“ des Eigenkapitals angegriffen werden, ohne dass dies eine Nachversteuerung auslöst.
- In besonderen Konstellationen kann auch die Errichtung einer GmbH & Co. KG als künftiger „Entnahmetopf“ überlegt werden. Eine solche vermögensverwaltende GmbH & Co. KG könnte anderen Betrieben darlehensweise Beträge zur Verfügung stellen, Entnahmen könnten aus dieser GmbH & Co. KG getätigt werden<sup>9</sup>.

Gerade bei Mitunternehmerschaften wird die Thesaurierungsbegünstigung deutlich höhere Anforderungen an das Rechnungswesen stellen. Wird die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen, muss in den Folgejahren gewährleistet sein, dass vor Ende des Wirtschaftsjahres der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Gewinnanteil sowie die Entnahmen und Einlagen ermittelt werden können. Nur so kann festgestellt werden, ob einzelne Mitunternehmer durch Einlagen eine Nachversteuerung verhindern können. Bei landwirtschaftlichen Unternehmen ist die Ermittlung auf den 31.12. eines Jahres durchzuführen, da der Gewinn des Veranlagungszeitraums der Thesaurierungsbegünstigung unterliegt.

Bei der eher allgemeinen Betrachtung, ob ein Personenunternehmen einer Kapitalgesellschaft vorzuziehen ist oder umgekehrt müssen noch weitere Faktoren einbezogen werden, auf die nur kurz eingegangen werden soll. So ist die Verlustverrechnung mit anderen Einkünften nur beim Personenunternehmen, nicht aber bei der Kapitalgesellschaft gegeben. Die jüngste Entwicklung beispielsweise bei Biogasanlagen zeigt, wie sinnvoll die Verlustverrechnungsmöglichkeit (ggf. in den Grenzen des § 15a EStG) sein kann.

Auch sind Einkünfte aus Personenunternehmern immer mit dem individuellen Steuersatz zu besteuern: Sind die Einkünfte insgesamt niedrig, müssen auch wenig Steuern bezahlt werden.

#### 1.1.2.2. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibungen

Auch kleine und mittlere Unternehmen sollen steuerlich entlastet werden. Dies geschieht u.a. durch die Neugestaltung der Ansparrücklage in Form eines so genannten Investitionsabzugsbetrages. Vorab wurde dafür in § 7g EStG die Reihenfolge verändert. Die Regelungen zu den Sonderabschreibungen finden sich nunmehr in den Absätzen 5 und 6, die Vorschriften zum Investitionsabzugsbetrag in den Absätzen 1 bis 4 des § 7g EStG. Die so genannte Existenzgründer-Rücklage in § 7g Abs. 7 EStG wurde abgeschafft, die Regelungen zu den sog. sensiblen Sektoren in § 7g Abs. 7 und 8 EStG gestrichen.

<sup>9</sup> HLBS Mitarbeiterschulung 2007, Seite 52



#### 1.1.2.2.1. Investitionsabzugsbetrag

Bereits zum Ende des Wirtschaftsjahres 2007 bzw. 2007/2008 können Unternehmer für geplante Investitionen einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von maximal 40 % der geplanten Investitionskosten außerbilanziell **nach § 7g Abs. 1 S. 1 EStG** Gewinn mindernd abziehen.

#### Begünstigte Betriebe

Änderungen zur bisherigen Ansparrücklage haben sich insbesondere hinsichtlich der **Betriebsgrößenmerkmale** ergeben, bei denen auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, abgestellt wird:

- Das Betriebsvermögen (Aktiva ./ Passiva) darf bei bilanzierenden Gewerbebetrieben und Selbständigen höchstens 235.000 € betragen (bisher 204.517 €). Dieses Größenmerkmal gilt auch für Kapitalgesellschaften, die rein landwirtschaftlich tätig sind.
- Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft gilt ein (Ersatz-)Wirtschaftswert von 125.000 €. Bisher galt für die alten Bundesländer der Einheitswert als Betriebsgrößenmerkmal. Durch die Herausnahme des Wohnungswertes können nun mehr land- und forstwirtschaftliche Betriebe in den alten Bundesländern in den Genuss des Investitionsabzugsbetrages kommen. Der Einheitswert ist in § 46 BewG definiert und umfasst nur die Eigentumsflächen. Es kommt daher auch jetzt noch nicht zu einer Gleichbehandlung in den alten und neuen Bundesländern, denn in den neuen Bundesländern bleibt es über § 125 i.V.m. § 126 Abs. 2 BewG i.V.m. § 57 Abs. 3 EStG bei dem nach den Eigentumsverhältnissen umgerechneten Ersatzwirtschaftswerten<sup>10</sup>. Ein landwirtschaftlicher Pächter in der alten Bundesländern erfüllt dagegen im Regelfall die Größenmerkmale<sup>11</sup>.
- Neu ist, dass künftig (auch land- und forstwirtschaftliche) Einnahmeüberschussrechner nur bis zu einem Gewinn von 100.000 € gefördert werden. Hiervon sind insbesondere Freiberufler betroffen. Ggf. ist der Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zu prüfen. Zu beachten ist auch, dass die Auflösung einer Ansparrücklage nach altem Recht dabei zur Überschreitung der Gewinn Grenzen führen kann. Entsprechendes gilt auch für Bilanzierer hinsichtlich der Höhe des Betriebsvermögens. Dies sollte bei der Bildung von Ansparrücklagen nach altem Recht berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Personengesellschaften und Gemeinschaften wird in § 7g Abs. 7 EStG klargestellt, dass diese als Steuerpflichtige i.S.d. § 7g EStG gelten, d.h. Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind einzubeziehen – wie bisher.

Im Übrigen gilt die bisherige Rechtsprechung zu § 7g EStG weiter. Das heißt z.B., dass verpachtete Betriebe von der Vergünstigung ausgenommen sind.

#### Begünstigte Wirtschaftsgüter

Begünstigt sind wie bisher bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. In den Kreis neu aufgenommen wurden auch gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter. Eine Investitionsabsicht muss bestehen, d.h. der Abzug eines solchen Betrages „ins Blaue hinein“ ist wie bisher nicht möglich.

Das Wirtschaftsgut muss seiner Funktion nach benannt werden. Es muss nicht mehr individuell genau bezeichnet werden. Die Angabe „Nutzfahrzeug“ reicht also z.B. aus, sofern man einen Mähdrescher oder einen Anhänger erwerben will, nicht jedoch eine Melkmaschine<sup>12</sup>.

Für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages müssen die in § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG geforderten Angaben dem Finanzamt in den zur Steuererklärung einzureichen-

<sup>10</sup> OFD-Rostock, Verfügung vom 2.6.2000, LEXinform Nr. 0556751

<sup>11</sup> Vgl. Wegfall des § 49 BewG mit Wirkung vom 1.1.2002

<sup>12</sup> vgl. BT-Drs. 16/5491 S. 17f



den Unterlagen angegeben werden. Die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist anzugeben, die Angabe des Wirtschaftsjahres der voraussichtlichen Investition dagegen nicht. Nach alter Rechtslage wurde gefordert, dass die Auflösung und Bildung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden konnte. Die Buchführung ist jedoch nicht Bestandteil der Steuererklärung, daher war der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, die Informationen zu den einzelnen Ansparrücklagen dem Finanzamt mitzuteilen<sup>13</sup>.

In Neugründungsfällen war bisher eine verbindliche Bestellung<sup>14</sup> erforderlich. Ob dies auch nach neuer Rechtslage noch gilt, erscheint zumindest zweifelhaft, da bei fehlender Investition der Abzugsbetrag rückwirkend aufzulösen ist.

Weitere Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird. Nicht mehr begünstigt ist daher in vielen Fällen die geplante Anschaffung eines gemischt genutzten Pkw, für den bisher eine Ansparrücklage gebildet, aber keine Sonderabschreibungen vorgenommen werden konnte.

Die Investitionsfrist beträgt 3 Jahre (bisher 2 Jahre). Der Verbleibenszeitraum in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen wurde auf 2 Wirtschaftsjahre verlängert.

#### **Maximale Investitionsabzugsbeträge**

Maximal können nun 200.000 € (bisher: 154.000 €) pro Betrieb außerbilanziell abgezogen werden. Der Höchstbetrag bezieht sich auf sämtliche Abzugsbeträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzuges und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren vorgenommen wurden. Für die Berechnung des Höchstbetrages sind Hinzurechnungsbeträge nach § 7g Abs. 2 EStG nicht zu berücksichtigen. Das gleiche gilt für Investitionsabzugsbeträge, die nach § 7g Abs. 3 S. 1 EStG wieder rückgängig gemacht wurden. Nach altem Recht gebildete, aber noch nicht aufgelöste Rücklagen sind zu berücksichtigen.

Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn ein Verlust entsteht.

Im Jahr der Anschaffung/Herstellung ist der Abzugsbetrag Gewinn erhöhend, aber außerbilanziell, hinzuzurechnen. Sind die Aufwendungen geringer als geplant, kann ein Restbetrag bleiben, der u.U. für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird oder ggf. rückwirkend aufzulösen ist.

Im Gegenzug **können** in diesem Jahr die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um bis zu 40 % Gewinn mindernd reduziert werden („zusätzliches Abschreibungspotenzial“). Diese Minderung ist in der Bilanz buchmäßig zu erfassen und auf die o.g. tatsächliche Hinzurechnung des Abzugsbetrages beschränkt. Es ist also nicht möglich, für die Investition einen geringen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch zu nehmen (z.B. 1 €) und dann 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten Gewinn mindernd geltend zu machen. Die Bemessungsgrundlage für die weiteren Abschreibungen, z.B. § 7 Abs. 1, § 7g Abs. 4 EStG, reduzieren sich entsprechend. Wird planmäßig investiert, stellt die Neuregelung also sicher, dass es durch die Auflösung des Investitionsabzugsbetrages zu keinen Gewinnüberhängen mehr kommen muss.

Ein Investitionsabzugsbetrag im Jahr der Investition ist, wie bei der Ansparrücklage, nicht möglich. Der Steuerpflichtige hat jedoch in diesem Fall die Möglichkeit, Sonderabschreibungen in Höhe von max. 20 % nach § 7g Abs. 5 EStG vorzunehmen.

#### **Rückwirkende Hinzurechnung**

Wird nicht oder nicht entsprechend der Planung investiert, wird der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend aufgelöst. § 7g Abs. 3 EStG enthält eine eigene verfahrensrechtliche Änderungsvorschrift.

<sup>13</sup> Vgl. dazu auch die neu gefasste RZ 37 des BMF-Schreibens vom 30.10.2007, IV B 2 S 2139 b/07/0001, BStBl. 2007 I S. 790

<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 25.4.2002, BStBl. 2004 II S. 182



Das gleiche gilt, wenn ein zunächst begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt wird, die Investition aber nicht bis zum Ende des Verbleibens- oder Nutzungszeitraumes entsprechend verwendet wird. Der Investitionsabzugsbetrag ist nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen. Wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend gemindert oder Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG vorgenommen, sind diese ebenfalls rückgängig zu machen. Der Zinslauf beginnt hier abweichend von § 233a Abs. 2a AO insoweit 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Das Kriterium „Verbleibensvoraussetzung“ gewinnt durch die Verlängerung der Frist auf 2 Wirtschaftsjahre an Bedeutung. Unter Anwendung der Grundsätze zu § 7g EStG a.F. war dies Kriterium nach dem Investitionszulagengesetz auszulegen<sup>15</sup>. Schädlich sind danach z.B. das Ausscheiden im Rahmen einer Insolvenz, die Überführung in einen anderen Betrieb oder in das Privatvermögen<sup>16</sup>. Ein Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt ist u.E. nicht schädlich<sup>17</sup>, die Vermietung und Verpachtung dagegen schon. Bei Übergabe des Betriebes im Wege der vorweggenommenen Erbfolge i.S.d. § 6 Abs. 3 EStG oder bei Einbringung eines Betriebes i.S.v. § 24 UmwStG sind u.E. die Verbleibensvoraussetzungen weiterhin erfüllt. Ein vom Übergeber oder Einbringenden gebildeter Investitionsabzugsbetrag ist u.E. jedoch rückwirkend aufzulösen, sofern bis zur Übergabe oder Einbringung keine entsprechende Investition erfolgte.

Damit entfällt die Möglichkeit, § 7g Abs. 1 bis 4 EStG allein als Progression minderndes Instrument einzusetzen. Auch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages ohne Investition zu Lasten des laufenden Gewinns und Einbeziehung in den begünstigten Betriebsaufgabe- oder -veräußerungsgewinn, wie dies nach alter Rechtslage möglich war<sup>18</sup>, sofern der Investitionszeitraum noch nicht abgelaufen war und die Betriebsaufgabe noch nicht erklärt wurde, ist nicht mehr möglich.

**Anwendung**

§ 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes (17.8.2007) enden (§ 52 Abs. 23 EStG). Für alle Wirtschaftsjahre, die bis zum 17.8.2007 enden, gilt noch die alte Ansparrücklage.

Wirtschaftsjahr	2005/2006	2006	2006/2007	2007	2007/2008	2008
<b>Ansparrücklage</b>	X	X	X	-	-	-
<b>Investitionsabzugsbetrag</b>	-	-	-	X	X	X
<b>Auflösung bei Nichtinvestition</b>	2007/2008	2008	2008/2009	2007	2007/2008	2008

**Tabellarische Übersicht der Änderungen<sup>19</sup>**

Ansparrücklage / Investitionsabzugsbetrag	§ 7g EStG bisher	§ 7g EStG neu
Begünstigte Wirtschaftsgüter	Neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter	Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens
Max. Rücklage	40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	dito
Betriebsgrößen	BV max. 204.517 € luf EW max. 122.170 € § 4 Abs. 3 EStG keine Begrenzung	BV max. 235.000 € luf WiWert/ErsatzWiWert max. 125.000 € § 4 Abs. 3 EStG: max. 100.000 € Gewinn

<sup>15</sup> BFH-Urteil vom 27.9.2001, BStBl. 2002 II S. 136

<sup>16</sup> BFH-Urteil vom 14.10.1977, BStBl. 1978 II S. 204, FG Köln vom 14.8.2000, LEXinform Nr. 0554525

<sup>17</sup> BFH-Urteil vom 1.7.1977, BStBl. 1977 II S. 793

<sup>18</sup> BFH-Urteil vom 20.12.2006, BFH/NV 2007 S. 883, BMF-Schreiben vom 30.10.2007, a.a.O.

<sup>19</sup> vgl. J. Pitzke, NWB 2007 S. 2840



Investitionszeitraum	2 Jahre	3 Jahre
Betriebliche Nutzung	keine Bedingung	Mind. 90 % betriebliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte bis zum Ende des WJ nach der Anschaffung
Dokumentation	Nur in der Buchführung Genauere Bezeichnung	In der Steuererklärung Benennung nur der Funktion nach
Begünstigungshöchstbetrag	154.000 €	200.000 €
Planmäßige Investition	Gewinnerhöhende Auflösung; Bei Investition zu Beginn des WJ volle Kompensation möglich	Gewinnerhöhende Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages; volle Kompensation möglich, zusätzliche Sonder-Afa und lineare AfA
Ohne Investition	Gewinnerhöhende Auflösung spätestens am Ende des Investitionszeitraumes zzgl. 6 % Gewinnzuschlag	Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrages im Jahr des Abzuges; Verzinsung nach § 233a AO
Buchtechnische Abwicklung	Rücklagenbildung innerhalb der Bilanz; Verzinsung außerhalb der Bilanz	Abzug und Hinzurechnung außerhalb der Bilanz
Existenzgründer	Besondere Regeln	Keine besonderen Regeln

#### 1.1.2.2.2. Sonderabschreibungen

Die Möglichkeit einer weiteren Sonderabschreibung von 20 % auf Basis der Restbemessungsgrundlage verbleibt bei Einhaltung der Größenmerkmale zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung vorangeht. Folgende Neuerungen sind ab 2008 zu beachten:

- Neu ist, dass für die Sonder-Afa ab 2008 kein vorangegangener Investitionsabzug (bisher eine Ansparrücklage i.H.v. von mindestens 1 €) mehr notwendig ist.
- Ab 2008 können Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden.
- Die Sonderabschreibung kann wie bisher zusätzlich zur allgemeinen Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder in den folgenden vier Jahren genutzt werden.
- Es gelten die o.g. Größenmerkmale sowie die entsprechenden Verbleibens- und Nutzungszeiträume. Werden diese nicht erfüllt, ist der Steuer- oder Festsetzungsbescheid rückwirkend zu ändern.
- Wurde ein Investitionsabzugsbetrag für das Wirtschaftsgut gebildet, können die Sonderabschreibungen nur von den gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden (§ 7g Abs. 4 EStG).
- Das Wirtschaftsgut muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Jahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich genutzt werden.

§ 7g Abs. 5 und 6 EStG ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2007 angeschafft oder hergestellt werden.

#### **Beispiel:**

Ein Unternehmer plant die Anschaffung einer Maschine im Jahr 02 mit Anschaffungskosten i.H.v. 100.000 € bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren.



	Altes Recht	Neues Recht
<b>Jahr 01:</b> Rücklage (bilanziell): 100.000 € x 40 % Investitionsabzug (außerbilanziell): 100.000 € x 40 % <b>Gewinnminderung Jahr 01</b>	40.000 €  ./ 40.000 €	  40.000 € ./ 40.000 €
<b>Jahr 02:</b> Anschaffung Auflösung Rücklage (bilanziell) Auflösung Investitionsabzugsbetrag (außerbilanziell) Minderung Anschaffungskosten (bilanziell) (Wahlrecht!) Degressive Abschreibung: 100.000 € x 30 % (Wahlrecht) Lineare Abschreibung: 100.000 € ./ 40.000 € = 60.000 € x 10 % Sonder-AfA: 100.000 € x 20 % (Wahlrecht) Sonder-AfA: (100.000 € ./ 40.000 €) x 20 % (Wahlrecht) <b>Gewinnminderung Jahr 02</b>	+ 40.000 €   ./ 30.000 €   ./ 20.000 €  ./ 10.000 €	  + 40.000 € ./ 40.000 €  ---  ./ 6.000 €  ./ 12.000 € ./ 18.000 €
<b>Jahr 03:</b> Degressive Abschreibung: 50.000 x 30 % Lineare Abschreibung: 100.000 € ./ 40.000 € = 60.000 € x 10 %	./ 15.000  ---	---  ./ 6.000 €
<b>Jahr 04:</b> Degressive Abschreibung: 35.000 € x 30 % Lineare Abschreibung: 100.000 € ./ 40.000 € = 60.000 € x 10 %	./ 10.500 €  ---	--- ./ 6.000 €
Verbleibender Buchwert am Ende des 4. Jahres <b>Gewinnminderung Jahr 01 bis 04:</b>	24.500 € <b>75.500 €</b>	30.000 € <b>70.000 €</b>

**Hinweise:**

Bislang kam es im Gründungsjahr nicht auf die **Betriebsgrößenmerkmale** an, weil ein vorangehendes Wirtschaftsjahr nicht existierte. Nun sind für den Investitionsabzugsbetrag die Betriebsgrößenmerkmale am Schluss des Wirtschaftsjahres des Abzuges maßgeblich. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage beeinflusst der Investitionsabzugsbetrag die gewinn- und betriebsvermögensabhängigen Größenmerkmale nicht. Die Auflösung einer Ansparrücklage a.F. kann dagegen zum Überschreiten der Größenmerkmale führen.

Für die Sonderabschreibungen sind nach § 7g Abs. 6 EStG die Größenmerkmale zum Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebend, das dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung vorausgeht.

Der Gewinn im Jahr der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages ist außerbilanziell zu mindern. Probleme mit **Bilanzberichtigungs- oder Änderungsvorschriften** bei einer späteren Rückgängigmachung bzw. Inanspruchnahme (z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung, sofern der Investitionszeitraum noch nicht abgelaufen ist) ergeben sich somit nicht mehr.

Nach § 7g Abs. 3 S. 3 EStG endet die **Festsetzungsfrist** nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzuges folgende Wirtschaftsjahr endet.

Fraglich ist, ob eine **Vollverzinsung** bei rückwirkender Auflösung ohne Investition gem. § 233a Abs. 1 AO (15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist) erfolgen muss. Die Änderung erfolgt aufgrund eines rückwirkenden Ereignisses, für das § 233a Abs. 2a AO regelt, dass die Verzinsung erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres vorzunehmen ist, in dem das Ereignis eingetreten ist. Nur für Fälle der nicht ausschließlich betrieblichen Nutzung und des Wegfalls der Verbleibensvoraussetzungen regelt § 7g Abs. 4 letzter Satz explizit, dass § 233a Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist, d.h. kein Hinausschieben des Zinslaufes.



Wird ein Wirtschaftsgut planmäßig angeschafft oder hergestellt, so können (kein Zwang!) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Investition um bis zu 40 % Gewinn mindernd reduziert werden. Die **Bemessungsgrundlage für die weitere AfA** mindert sich entsprechend in der Bilanz (§ 7g Abs. 2 S. 2 EStG). Die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann dazu führen, dass die Regelungen für GWG nach § 6 Abs. 2 EStG anzuwenden sind bzw. das Wirtschaftsgut in einen Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG einzustellen ist.

**Existenzgründer**, in vielen Fällen z.B. landwirtschaftliche Pächter, können die Existenzgründerrücklage letztmalig zum 30.06.2007 einstellen. Dies kann günstig sein, da sie bei längerem Investitionszeitraum und fehlender Investition keinen Gewinnzuschlag vornehmen müssen.

Gerade im **Übergangszeitraum** der Neuregelung ist darauf zu achten, dass zur Sicherstellung der Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 1 EStG a.F. es noch erforderlich ist, mindestens 1 € als Ansparrücklage per 30.6.2007 einzustellen, sofern die Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsgutes bis zum 31.12.2007 erfolgte.

Wird eine Ansparrücklage nach altem Recht gebildet, die Investition aber erst nach dem 31.12.2007 durchgeführt, so kann es zu „Gewinnüberhängen“ kommen. Die Investition kann aufgrund des Wegfalls der degressiven Abschreibung nur noch in Höhe von max. 20 % nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. und der linearen Abschreibung (z.B. bei 10-jähriger Nutzungsdauer max. 10 %) abgeschrieben werden, hingegen muss die nach a.F. gebildete Ansparrücklage in Höhe von max. 40 % Gewinn erhöhend aufgelöst werden. Dies sollte bei der Einstellung einer Rücklage nach altem Recht berücksichtigt werden und diese ggf. nur in Höhe von 30 % gebildet werden. Überlegt werden kann auch, ob die Rücklage a.F. unter Vornahme eines Gewinnzuschlages aufgelöst wird und dann ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG n.F. vorgenommen wird, sofern erst im Wirtschaftsjahr 2008/2009 investiert werden soll. In diesem Zusammenhang ist auf das bereits im HLBS-Steuerforum 2007 vorgestellte BFH-Urteil vom 6.9.2006 hinzuweisen, dem nun der BMF folgt<sup>20</sup>. Danach ist die erneute Bildung einer Ansparrücklage für ein bestimmtes Wirtschaftsgut nach Ablauf des vorangegangenen Investitionszeitraumes nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige ausreichend begründet, weshalb die Investition trotz gegenteiliger Absichtserklärung bislang noch nicht durchgeführt wurde, aber dennoch weiterhin geplant ist.

### 1.1.3. Änderungen bei der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist nicht mehr als **Betriebsausgabe** abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 b EStG). Ebenfalls nicht abziehbar sind die auf die Gewerbesteuer entfallenden Nebenleistungen. Handelsrechtlich ist jedoch weiterhin davon auszugehen, dass es sich um betrieblichen Aufwand i.S.d. § 242 Abs. 2 HGB handelt, so dass ggf. bei Erstellung der Steuerbilanz auf Basis der Handelsbilanz eine Hinzurechnung nach § 60 EStDV zu erfolgen hat.

Die bisherige **Steuermesszahl** von 5 % wird auf **3,5 %** gesenkt (§ 11 Abs. 2 GewStG). Das gilt für alle Betriebe und bedeutet, dass der Staffeltarif für Personengesellschaften und Einzelunternehmen abgeschafft wird. Der für diese Unternehmen geltende Freibetrag von 24.500 € gilt aber noch weiter.

Der Faktor, mit dem die Gewerbesteuer **auf die Einkommensteuer angerechnet** wird, erhöht sich von bisher 1,8 auf das 3,8fache des Gewerbesteuermessbetrages (§ 35 EStG). Bei einem Hebesatz von rd. 400 % ergibt sich daher eine Vollentlastung. Die Anrechnung ist auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer begrenzt.

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz kommt es zu einer erheblichen Ausweitung der Hinzurechnungsvorschriften nach § 8 GewStG für Zinsen, Renten, Miet- und Pachtzinsen etc. Es wird nicht mehr zwischen Dauerschuldzinsen und anderen Finanzierungsfor-

<sup>20</sup> BMF-Schreiben vom 30.10.2007, a.a.O.





men unterscheiden. Dafür ist zunächst die Summe der folgenden Aufwendungen zu berechnen:

- sämtliche Entgelte (Zinsen) für Schulden aller Art,
- 20 % der Miet- und Pachtzahlungen für bewegliche Wirtschaftsgüter einschließlich Leasingraten,
- 75 % der Miet-, Pacht- und Leasingzahlungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter (bereits geändert durch das Jahressteuergesetz 2008 auf 65 %),
- Ertragsanteile aus Renten und dauernden Lasten,
- Gewinnanteile eines stillen Gesellschafters,
- 25 % der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten.

Von dieser Summe sind 25 % nach Abzug eines Freibetrags von 100.000 € dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

**Beispiel:**

Eine GmbH zahlt Schuldzinsen in Höhe von 80.000 €, Pachtzahlungen für Grundstücke in Höhe von 150.000 €, Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von 50.000 €.

Finanzierung	Anteil	Hinzurechnung
Schuldzinsen: 80.000 €	100 %	80.000 €
Pacht: 150.000 €	65 %	97.500 €
Leasing: 50.000 €	20 %	10.000 €
Summe		187.500 €
./. Freibetrag		./. 100.000 €
Verbleiben		87.500 €
Hinzurechnung	25 %	21.875 €

Die Neuregelungen gelten erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2008, so dass Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr ggf. schon im Wirtschaftsjahr 2007/2008 betroffen sein können (§ 10 Abs. 2 GewStG).

Darauf zu achten ist, dass Gewerbesteuer, die in der Vergangenheit richtigerweise als Betriebsausgabe behandelt wurde und nun erstattet wird, wie bisher eine Betriebseinnahme darstellt. Wird dagegen zukünftig Gewerbesteuer erstattet, die nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig war, ist diese auch nicht als Betriebseinnahme zu erfassen. Es bietet sich in der Praxis daher an, getrennte Konten zu führen.

**Hinweise:**

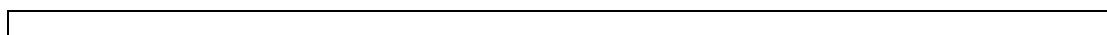
Die Gewerbesteuer gelangt durch diese Änderungen stärker in den Fokus der Beratungspraxis. Unter Umständen müssen Unternehmer sogar in Verlustphasen aufgrund der Hinzurechnungsvorschriften (verstärkt) Gewerbesteuer zahlen – ohne Anrechnung bei der Einkommensteuer.

Der Anrechnung der Gewerbesteuer kommt insbesondere aufgrund der Streichung des Betriebsausgabenabzuges und der damit einhergehenden höheren Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer eine wesentliche höhere Bedeutung zu. Deshalb ist in Zukunft verstärkt auf Anrechnungsüberhänge, z.B. bei Verlusten in anderen Einkunftsarten oder bei Vorwegvergütungen von Personengesellschaften zu achten.

**1.1.4. Weitere Änderungen**

**1.1.4.1. Wegfall der degressiven Abschreibung**

Für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden, kann die degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG in Höhe von max. 30%, max. das 3fache der linearen Abschreibung nicht mehr genutzt werden (§ 52 Abs. 21a EStG). Dementsprechend entfällt § 7 Abs. 3 EStG, der sich mit dem Übergang der degressiven zur linearen AfA befasste.





Für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.2008 angeschafft wurden, kann die degressive Abschreibung fortgeführt werden.

#### 1.1.4.2. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Für die Behandlung als geringwertiges Wirtschaftsgut galt bisher ein Betrag von 410 € (Nettoanschaffungs- oder Herstellungskosten). Bis zu diesem Betrag konnten Wirtschaftsgüter als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt werden (Wahlrecht).

Für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.12.2007 sind Steuerpflichtige mit Gewinneinkunftsarten verpflichtet, geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis max. 150 € netto als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln (§ 6 Abs. 2 EStG). Die bisherigen Aufzeichnungspflichten für geringwertige Wirtschaftsgüter entfallen.

Für Steuerpflichtige mit Überschusseinkunftsarten bleibt es bei dem Betrag von 410 € netto (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 EStG).

Für das Investitionszulagengesetz gilt weiterhin die Grenze von 410 € (keine Förderung).

#### 1.1.4.3. Sammelposten

Für Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 150 € aber nicht mehr als 1.000 € betragen, regelt § 6 Abs. 2a EStG, dass diese im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung oder Einlage in einen Sammelposten einzustellen sind. Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden 4 Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 Gewinn mindernd aufzulösen. Bei einem Ausscheiden eines solchen Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen kommt es nicht zu einer Minderung des Sammelpostens.

Rücklagenbeträge, z.B. ein IAB nach § 7g EStG mindern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, so dass es zur Unterschreitung der 1.000 €-Grenze kommen kann und die Wirtschaftsgüter ggf. in den Sammelposten einzustellen sind.

Nach Auffassung des HFA steht der Bildung eines Sammelpostens für den handelsrechtlichen Jahresabschluss grundsätzlich nicht entgegen. Die Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes nach § 252 Abs. 2 HGB sei unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten akzeptabel. Die Vorgaben im EStG könnten jedoch zu einer Überbewertung führen, da ein vorzeitiger Abgang von Wirtschaftsgütern keine Berücksichtigung finde und der 5-jährige Abschreibungszeitraum tendenziell zu lang sei. Eine Übernahme des Sammelpostens in die Handelsbilanz komme daher nur in Betracht, wenn dieser von untergeordneter Bedeutung sei<sup>21</sup>.

Diese Neuregelung gilt bei den Gewinneinkunftsarten für alle Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 angeschafft werden. Weitere Aufzeichnungspflichten ergeben sich nicht.

An der bisherigen Viehbewertung in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben soll allerdings trotz Einführung der Pflicht zur Sofortabschreibung der GWG nach § 6 Abs. 2 und der Bildung eines Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a EStG festgehalten werden.

#### 1.1.4.4. Sonstiges

Daneben wurde eine sog. **Zinsschranke** eingeführt, nach der betrieblich veranlasste Schuldzinsen unter bestimmten Bedingungen (u.a. Überschreiten einer Freigrenze von 1 Mio. €) nur noch begrenzt abzugsfähig sind (4h EStG).

<sup>21</sup> IDW Fachnachrichten Nr. 10/2007 S. 506



---

Außerdem ergeben sich Neuregelungen beim **Mantelkauf** (§ 8c KStG). Für die Berücksichtigung eines bestehenden Verlustabzuges kommt es nur noch auf einen Anteilswechsel von mehr als 50 % der Anteile an. Es kommt nicht mehr auf die Zuführung neues Betriebsvermögens an.