

**Unternehmensteuerreformgesetz 2008:
Änderungen bei der Gewerbesteuer bzgl. der
Hinzurechnung von Zinsen, Mieten, etc.**

Der Bundesrat hat dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 am 06.07.2007 zugestimmt. Es wurde am 17.08.2007 verkündet und damit können die im Gesetz vorgesehenen Maßnahmen ab dem 01.01.2008 Anwendung finden.

Im Hinblick auf die Gewerbesteuer haben sich einige Änderungen ergeben, wie z.B. der Wegfall der Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe, dafür die Minderung der Gewerbesteuermesszahl, Änderungen bezüglich der Kürzung von Grundbesitz, Aufgabe des Korrespondenzprinzips bei den Hinzurechnungen und Kürzungen der Gewerbesteuer, etc.

In diesem Schreiben beschäftigen wir uns mit der Änderung der Hinzurechnung von Zinsen bei der Gewerbesteuer.

Das bisherige Recht sieht nach § 8 Nr. 1 GewStG aF nur die Hinzurechnung von Entgelten für sogenannte „Dauerschuldzinsen“ in Höhe von 50% der Entgelte vor, die den Gewinn gemindert haben. Die übrigen Entgelte für betriebliche Schulden unterlagen grundsätzlich nicht der Hinzurechnungsvorschrift.

Diese Systematik wurde vollständig geändert und erweitert: künftig unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nicht nur Zinsen, sondern auch Zinsanteile und andere Zahlungen, wobei sich die Zurechnung dabei in drei Schritten vollzieht.

Wir möchten unsere Mandanten auf diese Neuregelung hinweisen und die neue Vorschrift erläutern, da sie nahezu jeden Gewerbetreibenden betrifft und besondere Bedeutung im Hinblick auf betriebliche Entscheidungen hat, weil künftig unter anderem z.B. Mieten für Gebäude steuerlich nicht mehr in voller Höhe abziehbar sind. Es besteht auch hier mal wieder erhöhter Beratungsbedarf.

Bisherige Besteuerung

Zinsaufwendungen für Dauerschulden, die den Gewinn gemindert haben, werden gemäß § 8 Nr. 1 GewStG aF bei der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zur Hälfte wieder hinzugerechnet. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen unterliegen die Aufwendungen für die übrigen Schulden wie z.B. kurzfristiges Fremdkapital, Kontokorrentkredite, etc. nicht der Hinzurechnungsvorschrift. Allerdings muss bisher in jedem Einzelfall eine Abgrenzung des langfristigen vom kurzfristigen Fremdkapital vorgenommen werden (= Gruppierung der Schulden in zwei Gruppen), was bisher häufiger zu Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt führte.

Neu

Die **bisher aufgeteilten Entgelte** für langfristiges und kurzfristiges **Fremdkapital werden künftig einheitlich zusammengefasst und grundsätzlich zu 25% hinzuge-rechnet.**

Allerdings ist der Begriff der Zinsen und Zinsanteile künftig viel weiter auszulegen als bisher. Nach neuer Rechtslage gehören **hierzu ab dem 01.01.2008:**

- **Entgelte für ALLE Schulden, Renten und dauernden Lasten**
- Skonti (nicht geschäftsübliche Skonti)
- Forfaitierung
- Gewinnanteile des stillen Gesellschafters
- In **Mieten, Pachten und Leasingraten** enthaltener Zinsanteil **für unbewegliche** Wirtschaftsgüter, also z.B. **Gebäudemieten** (fiktiver Zinsanteil in Höhe von **75%** wird unterstellt)
- In **Mieten, Pachten und Leasingraten** enthaltener Zinsanteil für **bewegliche Wirtschaftsgüter** (fiktiver Zinsanteil in Höhe von **20%** wird unterstellt)
- In den Aufwendungen für zeitlich befristete Überlassung von Rechten enthaltene Zinsanteile (fiktiver Zinsanteil in Höhe von 25% wird unterstellt)

Entgelte für Schulden

Zur Ermittlung der hinzuzurechnenden Zinsen sind alle Entgelte für Schulden zu berücksichtigen, die zu 100% in die Bemessungsgrundlage eingehen (also nicht mehr nur Entgelte für Dauerschulden), vgl. § 8 Nr. 1 a S. 1 GewStG.

Zu diesen Entgelten zählen auch solche für:

- Damnum, Disagio, Vorfälligkeitsentschädigungen

Zu diesen Entgelten zählen nicht:

- Bereitstellungsprovisionen, Zusageprovisionen, Geldbeschaffungskosten
- Laufende Verwaltungsgebühren, Depotgebühren und Währungsverluste
- Abzinsungen von unverzinslichen Verbindlichkeiten nach § 6 (1) Nr. 3 EStG

Renten und dauernde Lasten

Nach der neuen Rechtsprechung müssen grundsätzlich ALLE Renten und dauernde Lasten gemäß § 8 Nr. 1 b GewStG der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werden. Bisher wurden nur Renten und dauernde Lasten erfasst, die bei der Gründung oder dem Erwerb eines Unternehmens begründet wurden.

Ausnahme:

Pensionszahlungen aufgrund einer vom Arbeitgeber erteilten Versorgungszusage gelten ausdrücklich nicht als dauernde Last!

Diese Ausnahme wurde in den Gesetzestext eingefügt, weil sonst ein bedeutender Durchführungsweg der betrieblichen Altersvorsorge betroffen wäre.

Skonti

Eine Hinzurechnung von „geschäftüblichen“ Skonti kann unterbleiben, da diese im Wesentlichen gewährt werden, um das Geschäftsverhältnis günstig zu beeinflussen.

Allerdings hat eine Zurechnung zu erfolgen, wenn für die Skontovereinbarung der Finanzierungseffekt im Vordergrund steht. Das ist der Fall, wenn das Unternehmen dem Kunden einen Abschlag dafür gewährt, dass ihm vorzeitig Geldkapital zur Verfügung steht. Der Finanzierungseffekt steht z.B. dann im Vordergrund, wenn der Skontoabzug bei einem ungewöhnlich hohen Zahlungsziel gewährt wird.

Eine Hinzurechnung von Skonti erfolgt also in der Regel nur in Ausnahmefällen.

Forfaitierung

Gemäß § 8 Nr. 1 a S. 2 GewStG sind auch die Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen als Entgelt hinzuzurechnen.

Das sind insbesondere die Abschläge aus der Forfaitierung von Forderungen, d.h.: ein Unternehmer verkauft Forderungen an einen Dritten und erhält dafür einen geringeren Betrag als den Nennwert der Forderung.

Die Hinzurechnung wird damit begründet, dass der Abschlag in Kauf genommen wird, um vorzeitig den Geldbetrag zur Verfügung zu haben.

Gewinnanteile des stillen Gesellschafters

Nach der Neufassung des Gesetzes ist es für die Hinzurechnung nicht mehr von Bedeutung, ob die Gewinnanteile beim stillen Gesellschafter der Gewerbesteuer unterliegen. Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sind unabhängig davon in die Ermittlung der Hinzurechnung zu 100% einzubeziehen.

Nicht einzubeziehen sind – wie bisher auch – die Gewinnanteile von atypisch stillen Gesellschaftern.

Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern

Diese Regelung wurde komplett neu eingeführt und hat **leider erhebliche Auswirkungen** auf diverse Steuerpflichtige, insbesondere auch auf die gewerbesteuerliche Belastung von Betriebsaufspaltungen.

Somit müssen **künftig 75% aller Miet- und Pachtaufwendungen und Leasingraten** für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (hauptsächlich betroffen sind Grundstücke), die im Eigentum eines anderen stehen, hinzugerechnet werden.

Das Gesetz geht also künftig davon aus, dass in Mieten, Pachten und Leasingraten ein Zinsanteil in Höhe von 75% enthalten ist (also im Vergleich zu beweglichen Wirtschaftsgütern 55% mehr).

Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern

Bisher wurde die Hälfte der Miet- und Pachtaufwendungen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern hinzugerechnet. Eine Zurechnung erfolgte nicht, wenn die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter der Gewerbesteuer unterlagen (aber selbst dann Hinzurechnung, wenn die Aufwendungen insgesamt mehr als EUR 125.000,- betragen).

Künftig sind 20% der Miet- und Pachtaufwendungen und Leasingraten für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, für die Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Bei kurzfristigen KfZ-Mietverträgen (hiermit wären unseres Erachtens z.B. Leihwagen gemeint) müsste eine Hinzurechnung unterbleiben, da nur Entgelte hinzuzurechnen sind, die auf die Vermietung und Verpachtung entfallen.

Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten

Bisher wurden solche nicht hinzugerechnet, da diese Aufwendungen nicht unter Miet- und Pachtverträge fallen.

In Zukunft müssen solche Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 f GewStG zu 25% hinzugerechnet werden.

Hierzu gehören insbesondere:

- Aufwendungen für Konzessionen und Lizenzen
- Auf dem Gebiet des Verlagsrechts abgeschlossene Werknutzungsverträge
- Verträge für die Überlassung von betrieblichen Erfahrungen (know-how)

Hierzu gehören nicht:

- Aufwendungen für Konzessionen und Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen
- Aufwendungen für Rechte, die der Berechtigte nicht selbst nutzt, sondern veräußert
- Lizenzen von an Dritten überlassene Rechte, die nicht weiterveräußert werden können, z.B. Computerprogramme
- Künstlersozialabgaben nach § 25 des Künstlersozialversicherungsgesetzes (ausdrückliche Ausnahme in § 8 Nr. 1 f S. 2 GewStG)

Freibetrag

Von den vorhergehend aufgezählten Hinzurechnungen kann ein **Freibetrag** von insgesamt **EUR 100.000,--** abgezogen werden.

Der Freibetrag in Höhe von EUR 100.000,-- kommt nicht erst nach Anwendung des Hinzurechnungssatzes von 25% zum Abzug, sondern wird bereits von der ermittelten Summe der Zinsen und fiktiven Zinsen abgezogen.

Im Ergebnis kürzt der Freibetrag in Höhe von EUR 100.000,-- den tatsächlichen Hinzurechnungsbetrag somit nur um EUR 25.000,--, nämlich $100.000,-- \times 25\%$.

<u>Abschließendes Beispiel:</u>	<u>EUR</u>
Zinsaufwendungen, insgesamt (für Kontokorrentkredit, langfristige Darlehen, ...)	50.000,--
KfZ-Leasing, insgesamt	
EUR 30.000,--, davon 20%	6.000,--
Gebäudemiete, insgesamt	
EUR 100.000,--, davon 75%	<u>75.000,--</u>
Summe	131.000,--
./. Freibetrag	<u>100.000,--</u>
Rest	31.000,--
Davon Hinzurechnung: 25%	7.750,--

Fazit

Die Neuregelung bezüglich der Hinzurechnung von Zinsen und Zinsanteilen wirkt sich für Steuerpflichtige, die hohe Aufwendungen für Mieten, Pachten und Leasingraten zahlen, nachteilig aus, da sich in den Fällen trotz des Freibetrags nicht unerhebliche Hinzurechnungen ergeben können.

Positiv kann sich die Neuregelung für Mandanten auswirken, die bisher einen hohen Anteil an Dauerschuldentgelten sowie an Entgelten für stille Gesellschafter gezahlt haben, da sich die Belastung der Hinzurechnung im Hinblick auf diese beiden Bereiche (losgelöst von Mieten, Pachten und Leasingraten) reduziert.

Wir weisen unsere Mandanten ganz besonders darauf hin, dass gemeinsam mit dem Steuerberater in Bezug auf die Gewerbesteuer überlegt werden sollte, ob eine höhere Eigenkapitalausstattung und damit eine Reduzierung der Fremdfinanzierungskosten im Einzelfall vorteilhaft ist. Insbesondere sollten Unternehmer mit hohen Miet- und Leasingraten den Einzelfall prüfen lassen.

Auch Betriebsaufspaltungen sollten im Hinblick auf die hinzuzurechnenden Mieten für die Überlassung von Wirtschaftsgütern neu überdacht werden, da sich in diesen Fällen ebenfalls Gestaltungsmöglichkeiten ergeben.

Insgesamt läßt sich feststellen, dass womöglich insbesondere kleinere Unternehmen aufgrund der Höhe des Freibetrags von der Neuregelung profitieren und damit die Gewerbesteuerlast geringer ausfallen könnte als bisher. Dies zeigt sich besonders gut anhand des vorhergehenden Beispiels, da nach bisheriger Rechtslage bei unterstellten Zinsaufwendungen für langfristige Verbindlichkeiten von z.B. EUR 30.000,-- eine Hinzurechnung in Höhe von $\frac{1}{2}$ = EUR 15.000,-- erfolgt wäre. In solchen Fällen ist natürlich gegebenenfalls eine Anpassung der Gewerbesteuervorauszahlungen vorzunehmen.

Somit ist auch hier mal wieder jedes einzelne Mandat zu betrachten und gegebenenfalls besteht Handlungsbedarf, um negativen Auswirkungen bereits vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform 2008 vorzubeugen.