

# Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)  
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19  
mail@finas.com - www.finas.com

## Mandanten-Rundschreiben 08/2012

### **E-Bilanz • Elektronische Lohnsteuerkarte • Bilanzpolitische Maßnahmen • Aktuelle Gesetzesmaßnahmen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Jahreswechsel hat aus mehreren Gründen steuerlich eine besondere Bedeutung. Zunächst treten zu Beginn des Jahres eine Reihe von gesetzlichen Änderungen in Kraft, auf die es sich einzustellen gilt. Dies betrifft insbesondere den betrieblichen Bereich, wobei aktuell auch lohnsteuerliche Änderungen hervorzuheben sind.

Weiterhin markiert der Jahreswechsel das Ende des Besteuerungsjahres 2012, so dass es zu prüfen gilt, ob noch steuerrelevante Ausgaben in das Jahr 2012 vorgezogen werden können. Dies betrifft nicht nur die Bilanzpolitik der Unternehmen und die Gewinnermittlung der Freiberufler, sondern auch den Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern und bei Vermietungseinkünften oder auch sonstige steuerliche Abzugsposten, wie z.B. die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen. Wir zeigen, in welchen Bereichen Gestaltungsmöglichkeiten bestehen und welche Instrumente eingesetzt werden können.

Im betrieblichen Bereich müssen nun bis zum 1.1.2013 die Weichen für die E-Bilanz gestellt werden. Hierzu geben wir konkrete Handlungsempfehlungen.

Mit freundlichen Grüßen  
Finas GmbH

Horst R. Bauer  
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky  
WP/StB

Geschäftsführer:  
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB  
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP  
München HRB 75 498

Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der  
**INTEGRA<sup>®</sup>INTERNATIONAL<sup>®</sup>**  
*Your Global Advantage*

Weitere Informationen: [www.finas.com](http://www.finas.com)

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Aktuelle Gesetzesvorhaben
- 2 Derzeitiges Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig?
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen/Handwerkerleistungen
- 4 Frist für die Altersvorsorgezulage 2010

---

**Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Grenze für Minijobs soll auf 450 € angehoben werden
- 6 Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2013
- 7 Sachbezugswerte für 2013
- 8 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2013
- 9 Werbungskosten in 2012

---

**Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 10 Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen ab 1.1.2013 nur noch mit Authentifizierung
- 11 E-Bilanz: Pflicht spätestens für das Jahr 2013
- 12 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 13 Investitionsabzugsbetrag im Jahresabschluss zum 31.12.2012
- 14 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (sog. Gelangensbestätigung)
- 15 Berufsbetreuervergütung umsatzsteuerfrei?
- 16 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 17 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern
- 18 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

---

**Für Personengesellschaften**

---

- 19 Bilanzierungserleichterungen für Kleinst-GmbH & Co. KG
- 20 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

---

**Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 21 Verlustnutzung/Verlustrealisierung

---

**Für Hauseigentümer**

---

- 22 Steuererminderung durch Werbungskosten noch für das Jahr 2012
- 23 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hessen und im Saarland

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 24 Neues aus der Gesetzgebung
- 25 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 26 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 27 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

**Abgabe- und Zahlungstermine 2013**

---

- 28 Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2013  
29 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungstermine 2013

---

**Für alle Steuerpflichtigen**

---

**1 Aktuelle Gesetzesvorhaben****a) Jahressteuergesetz 2013**

Das Jahressteuergesetz 2013 wird frühestens Ende November 2012, wahrscheinlich aber erst im Dezember 2012 beschlossen. Aktuell sind etliche Änderungspläne noch unsicher.

**b) Steuerliches Reisekostenrecht**

Geplant ist eine umfassende Änderung des steuerlichen Reisekostenrechts. Unter anderem sollen bei den Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen die Mindestabwesenheitszeiten verringert und statt der bisher dreistufigen eine zweistufige Staffelung der Pauschalen eingeführt werden (im Inland 12 € bei einer mindestens achtstündigen Abwesenheit und 24 € bei einer ganztägigen Abwesenheit; die niedrigste Pauschale von 6 € soll entfallen). Der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte (neuer Begriff: erste Tätigkeitsstätte), welcher vor allem für die Abgrenzung zwischen Entfernungspauschale und Reisekosten von Bedeutung ist, soll grundsätzlich neu geregelt werden. Es soll nur noch eine solche Stätte je Dienstverhältnis geben, welche entweder vom Arbeitgeber oder anhand von „quantitativen Elementen“ festgelegt wird. Weitere Vereinfachungen sollen auch im Bereich der Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung eingeführt werden.

**Hinweis:**

Die endgültigen Regelungen stehen erst nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens fest. Inkrafttreten sollen die Neuregelungen zum 1.1.2014.

**c) Steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden**

Vorgesehen war eine umfassende steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden. Dieses Gesetzesvorhaben scheiterte im Juli 2011 am Veto des Bundesrats, Länder und Kommunen waren nicht bereit, die Steuer ausfälle zu tragen. Nun hat das Land Baden-Württemberg erneut einen Kompromissvorschlag vorgelegt. Derzeit ist noch offen, ob das Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen werden kann. Die vorgesehene Förderung sollte sowohl für fremdvermietete als auch für selbst genutzte Gebäude gelten.

**d) Entlastungen beim Einkommensteuertarif?**

Von der Regierungskoalition werden Entlastungen beim Einkommensteuertarif angestrebt. Dabei geht es vor allem um die Anhebung des Grundfreibetrags und die Abmilderung der sog. „kalten Progression“. Darunter wird der Effekt verstanden, dass beim progressiven Einkommensteuertarif allein die inflationsbedingten Einkommenssteigerungen zu einer höheren prozentualen Steuerbelastung führen. Dieses Vorhaben bedarf allerdings der Zustimmung des Bundesrats, welche äußerst ungewiss ist.

**Hinweis:**

Unabhängig von diesen Gesetzesplänen stehen Entlastungen für Geringverdiener an. Nach dem neuen Existenzminimumbericht der Bundesregierung muss der steuerliche Grundfreibetrag in zwei Stufen bis 2014 um insgesamt 348 € auf 8 352 € im Jahr angehoben werden.

**e) Vereinfachung des Gemeinnützigkeitsrechts**

Im Referentenentwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts ist vorgesehen, ab dem Jahr 2013 die sog. **Übungsleiterpauschale** um 300 € von derzeit 2 100 € auf 2 400 € anzuheben. Ebenfalls heraufgesetzt werden soll die Ehrenamtspauschale und zwar von 500 € auf 720 €.

**f) Verbesserung der steuerlichen Förderung privater Altersvorsorge**

Im Gesetzgebungsverfahren befindet sich das sog. Altersvorsorge-Verbesserungsgesetz. Damit sollen die Transparenz von steuerlich geförderten Altersvorsorgeprodukten (Riester-Rente/Basis-Rente) erhöht und für den Aufbau einer zusätzlichen Altersvorsorge weitere Anreize gesetzt werden. Vorgesehen ist u.a. eine Begrenzung der Abschluss- und Vertriebskosten bei einem Anbieterwechsel und Verbesserungen bei der Basisversorgung im Alter und bei der Eigenheimrente (Wohn-Riester).

**2 Derzeitiges Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig?**

Mit Beschluss vom 27.9.2012 (Aktenzeichen II R 9/11) hat der Bundesfinanzhof dem Bundesverfassungsgericht die Frage zur Prüfung vorgelegt, ob die deutlichen Vergünstigungen des Schenkung-/Erbschaftsteuergesetzes für die Übertragung von Betriebsvermögen in der seit 2009 geltenden Gesetzesfassung verfassungswidrig sind. Der Bundesfinanzhof sieht in diesen Regeln einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz. Stpfl., die die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen können, werden in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt. Nach Ansicht des Gerichts führt dies im Ergebnis dazu, dass das gesamte Gesetz verfassungswidrig ist.

Abzuwarten bleibt, wie das Bundesverfassungsgericht entscheidet. Soweit es die verfassungsrechtlichen Bedenken des Bundesfinanzhofs teilt, sind vor allem drei Szenarien möglich:

- Das Bundesverfassungsgericht teilt die verfassungsrechtlichen Bedenken, lässt aber eine vorübergehende Anwendung des Gesetzes bis zu einer Neuregelung zu.
- Das Bundesverfassungsgericht könnte auch nur die Vergünstigungsregelungen für die Übertragung von Betriebsvermögen für verfassungswidrig erklären.
- Möglich ist auch, dass das Bundesverfassungsgericht das gesamte bestehende Recht für verfassungswidrig hält.

**Handlungsempfehlung:**

Bis zur Klärung dieser Frage durch das Bundesverfassungsgericht sollten **Schenkungen von Betriebsvermögen oder von Kapitalgesellschaftsanteilen** mit einem Widerrufsvorbehalt bzw. mit Rückforderungsrechten versehen sein für den Fall, dass die Vergünstigungen rückwirkend aufgehoben werden.

Profitieren Stpfl. derzeit nicht von den Vergünstigungen für Betriebsvermögen, sollten die Steuerfälle verfahrensrechtlich offen gehalten werden. Nach einem Erlass der Finanzverwaltung sollen sämtliche Festsetzungen nach dem 31.12.2008 entstandener Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) generell nur noch vorläufig erlassen werden.

### 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen/Handwerkerleistungen

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen können in Höhe von 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 €, steuermindernd geltend gemacht werden. Daneben können für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, ebenfalls 20 % der Ausgaben, höchstens aber nochmals 1 200 € geltend gemacht werden. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

#### Handlungsempfehlung:

Begünstigt sind allerdings nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil. Soweit die Höchstbeträge noch nicht ausgeschöpft sind, kann in Erwägung gezogen werden, anstehende Leistungen noch in 2012 vorzuziehen. Die Steuerermäßigung ist von einem Nachweis abhängig. So muss über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen und diese muss noch in 2012 durch **Überweisung** bezahlt sein.

Auch **Mieter** oder Angehörige einer Wohnungseigentümergeinschaft können die Steuerabzugsbeträge geltend machen, wenn die entsprechenden Arbeiten in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder mit einer Bescheinigung des Vermieters bzw. Verwalters nachgewiesen werden.

### 4 Frist für die Altersvorsorgezulage 2010

Wurde ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Altersvorsorgezulage für 2010 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2012** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts geschehen.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 5 Grenze für Minijobs soll auf 450 € angehoben werden

Geplant ist eine Anhebung der Arbeitsentgeltgrenze bei geringfügiger Beschäftigung (sog. Minijob) von derzeit 400 € **zum 1.1.2013 auf 450 €**. Entsprechend wird die Grenze für das monatliche Gleitzonealentgelt auf 850 € angepasst. Weiterhin soll die bisherige Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Rentenversicherung mit der Möglichkeit der vollen Versicherungspflicht für geringfügig entlohnte Beschäftigte zum 1.1.2013 in eine Rentenversicherungspflicht mit Befreiungsmöglichkeit umgewandelt werden.

#### Hinweis:

Sobald das Gesetzgebungsverfahren endgültig abgeschlossen ist, werden die Arbeitgeber von der Knappschaft-Bahn-See (Minijob-Zentrale) über die dann beschlossenen Änderungen informiert.

Für **Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor dem 1.1.2013 bestanden haben**, werden Bestandsschutz- und Übergangsregelungen geschaffen.

- Bestehende Beschäftigungsverhältnisse mit Einkünften zwischen 400,01 und 450,00 € sollen bis 2014 versicherungspflichtig bleiben und der Gleitzoneenregelung unterliegen.

- Für bereits bestehende Beschäftigungsverhältnisse mit einem regelmäßigen monatlichen Arbeitsentgelt zwischen 800,01 und 850,00 € sollen ab 2013 die Gleitzone Regelungen nur gelten, wenn der Beschäftigte dies seinem Arbeitgeber bestätigt und sich bis Ende 2014 darauf festlegt.

#### **Handlungsempfehlung:**

Soll also mit möglichst geringem Aufwand eine Krankenversicherungspflicht erreicht werden, so kann es sich anbieten, noch bis zum 31.12.2012 ein Beschäftigungsverhältnis mit einem monatlichen Entgelt in Höhe von 401 € einzugehen.

## **6 Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2013**

Mit zweijähriger Verzögerung wird nun die bisherige Papier-Lohnsteuerkarte durch die „elektronische Lohnsteuerkarte“ ersetzt. Bereits Ende 2011 sind hierzu alle ca. 41 Mio. Arbeitnehmer mit einem Schreiben der Finanzverwaltung über die für ihre Person gespeicherten sog. „**Elektronischen LohnSteuerAbzugsMerkmale**“ (**ELStAM**) informiert worden. Im Rahmen einer „gestreckten Einführung“ wird den Arbeitgebern nun ein selbst gewählter Einstiegszeitpunkt in das Verfahren im Laufe des Jahres 2013 ermöglicht.

Die relevanten Lohnsteuerdaten werden in einer zentralen Datenbank gespeichert und können **von den Arbeitgebern elektronisch abgerufen werden**. Der Abruf ist ab dem 1.11.2012 möglich. Dies soll die Arbeitsabläufe erleichtern. Anstelle der Lohnsteuerkarte benötigt der Arbeitgeber zukünftig nur noch einmalig vom Arbeitnehmer die steuerliche Identifikationsnummer, das Geburtsdatum sowie eine Auskunft darüber, ob es sich um das Haupt- oder ein Nebenarbeitsverhältnis handelt.

Ab dem Kalenderjahr 2013 ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Arbeitnehmer bei Aufnahme des Dienstverhältnisses bei der Finanzverwaltung anzumelden und zugleich die ELStAM abzurufen. Nach dem Abruf sind die ELStAM in das Lohnkonto des Arbeitnehmers zu übernehmen und für den Lohnsteuerabzug anzuwenden. Etwaige Änderungen stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber monatlich zum Abruf bereit. Der Arbeitgeber soll dem Arbeitnehmer die Anwendung des ELStAM-Verfahrens zeitnah mitteilen. Wird das Dienstverhältnis beendet, hat der Arbeitgeber das Datum des Beschäftigungsendes der Finanzverwaltung mitzuteilen.

#### **Hinweis:**

Arbeitgeber sind nur dann von der Anwendung des ELStAM-Verfahrens befreit, wenn beim Finanzamt ein Härtefallantrag gestellt und diesem zugestimmt wurde.

Hinsichtlich der zwingenden Anwendung der ELStAM wird im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 eine **Übergangsregelung** eingeführt. Danach gilt Folgendes:

- Als Starttermin für das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) wird der 1.11.2012 festgelegt. Ab diesem Zeitpunkt können die Arbeitgeber die ELStAM der Arbeitnehmer mit Wirkung ab dem 1.1.2013 abrufen. Der Arbeitgeber hat das ELStAM-Verfahren grundsätzlich für laufenden Arbeitslohn, der für einen nach dem 31.12.2012 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und für sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2012 zufließen, anzuwenden.
- Das Kalenderjahr 2013 ist aber als Einführungszeitraum bestimmt worden, um eine zeitlich gestaffelte Einführung des neuen Verfahrens zu ermöglichen. Der Arbeitgeber muss verpflichtend die ELStAM spätestens für den letzten im Kalenderjahr 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum abrufen und anwenden. Wann der Arbeitgeber dem ELStAM-Verfahren in 2013 beitrifft, kann dieser frei wählen.
- Solange der Arbeitgeber im Einführungszeitraum das ELStAM-Verfahren nicht anwendet, sind für den Lohnsteuerabzug weiterhin die Lohnsteuerkarte 2010 oder eine vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011, 2012 oder 2013 (Ersatzbescheinigung 2011, 2012, 2013) zu Grunde zu legen.

Nach dem Starttermin hat der Arbeitgeber oder sein Vertreter die beschäftigten Arbeitnehmer im Einführungszeitraum für den Einsatz des ELStAM-Verfahrens in der ELStAM-Datenbank anzumelden. Dazu soll der Arbeitgeber sämtliche Arbeitnehmer einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte zeitgleich in das ELStAM-Verfahren einbeziehen. Um den Arbeitgebern den Einstieg in das ELStAM-Verfahren zu erleichtern, lässt es die Finanzverwaltung auch zu, die Arbeitnehmer im Einführungszeitraum auch stufenweise (zu verschiedenen Zeitpunkten) in das ELStAM-Verfahren zu überführen. Wählt der Arbeitgeber diese Möglichkeit, hat er für den Lohnsteuerabzug – bezogen auf die jeweilige Betriebsstätte – sowohl die Regelungen für das Papierverfahren als auch für das ELStAM-Verfahren zu beachten.

#### Hinweis:

Weichen die erstmals abgerufenen ELStAM von den auf den Papierbescheinigungen eingetragenen bzw. im Lohnkonto aufgezeichneten Lohnsteuerabzugsmerkmalen ab, besteht für den Arbeitgeber weder eine Korrekturpflicht noch eine Anzeigepflicht, da er bei Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer vorgelegten Lohnsteuerkarte 2010/Papierbescheinigung(en) vorschriftsmäßig gehandelt hat. Abweichungen können z.B. dann auftreten, wenn der Arbeitnehmer seiner Anzeigeverpflichtung im Papierverfahren bei Änderungen der Lohnsteuerabzugsmerkmale zu seinen Ungunsten nicht nachgekommen ist (z.B. Steuerklasse III oder II anstatt I).

#### Handlungsempfehlung:

Für Arbeitnehmer ist zu beachten, dass mit der Umstellung auf das elektronische Verfahren die Freibeträge für den Lohnsteuerabzug neu beantragt werden müssen. Das hat beim zuständigen Finanzamt auf amtlichem Vordruck zu geschehen. Lediglich Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung und für Hinterbliebene, die bereits über das Jahr 2012 hinaus gewährt wurden, werden ohne neuen Antrag weiter berücksichtigt. Die Beantragung hat vor der erstmaligen Anwendung von ELStAM zu erfolgen, bei Übergang zu Beginn des folgenden Jahres also noch im Jahre 2012.

## 7 Sachbezugswerte für 2013

Wird den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, sind das sog. Sachbezüge. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil“ steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung, welche sich wie folgt entwickeln:

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2012	219,00 €	212,00 €	47,00 €	1,57 €	86,00 €	2,87 €
2013	224,00 €	216,00 €	48,00 €	1,60 €	88,00 €	2,93 €

**Handlungsempfehlung:**

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte eine solche Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

**8 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2013**

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst. Die maßgeblichen Werte stellen sich wie folgt dar:

<b>Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung</b>	<b>Alte Bundesländer</b>		<b>Neue Bundesländer</b>	
	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	67 200,00 €	69 600,00 €	57 600,00 €	58 800,00 €
– monatlich	5 600,00 €	5 800,00 €	4 800,00 €	4 900,00 €
<b>Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	45 900,00 €	47 250,00 €	45 900,00 €	47 250,00 €
– monatlich	3 825,00 €	3 937,50 €	3 825,00 €	3 937,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	50 850,00 €	52 200,00 €	50 850,00 €	52 200,00 €
– monatlich	4 237,50 €	4 350,00 €	4 237,50 €	4 350,00 €
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	45 900,00 €	47 250,00 €	45 900,00 €	47 250,00 €
– monatlich	3 825,00 €	3 937,50 €	3 825,00 €	3 937,50 €



## 9 Werbungskosten in 2012

### a) Grundsätze des Werbungskostenabzugs

Um die Steuerlast für das Jahr 2012 zu mindern, kann überlegt werden, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Ausgaben im Jahr 2012 geleistet werden (**Abflussprinzip**).

Voraussetzung der Abziehbarkeit ist, dass die Ausgaben berufsbedingt bzw. beruflich (und nicht privat) veranlasst sind und ausreichend nachgewiesen werden. Werbungskosten wirken sich für den Arbeitnehmer steuerlich nur aus, soweit sie den sog. **Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 €** übersteigen. Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden (z.B. Notebook oder Schreibtisch), sind nur über Abschreibungen, also verteilt auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzung, absetzbar. Eine Ausnahme gilt für **geringwertige Wirtschaftsgüter** mit Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 €. Diese können statt über den normalen Abschreibungszeitraum auch steuerlich im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Werbungskosten geltend gemacht werden. Abgesehen vom Arbeitnehmer-Pauschbetrag, der jedem Arbeitnehmer ohne weiteren Nachweis von tatsächlich angefallenen Werbungskosten gewährt wird, können nur die gesetzlich zulässigen Pauschalbeträge berücksichtigt werden, z.B. Verpflegungsmehraufwendungen, Pauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Soweit das Gesetz keine Pauschalierung vorsieht, kann nur der tatsächlich angefallene und nachgewiesene Aufwand angesetzt werden.

### b) Häusliches Arbeitszimmer

Gesetzlich ist festgelegt, dass **im Grundsatz** die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Hiervon gibt es **zwei wichtige Ausnahmen**:

1. Bildet das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden.
2. Bildet das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, steht jedoch für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, sind die Aufwendungen bis zur Höhe von 1 250 € je Jahr als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

#### Hinweis:

Nicht vom Abzugsverbot erfasst sind die Aufwendungen für beruflich genutzte **Einrichtungsgegenstände** im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

In einem ersten Schritt ist allerdings immer zu prüfen, ob überhaupt ein Arbeitszimmer in diesem Sinne vorliegt, da nur dann die Abzugsbeschränkung überhaupt greifen kann. So hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 19.1.2012 (Aktenzeichen 4 K 1270/09) entschieden, dass die Aufwendungen für einen in der selbst genutzten Wohnung gelegenen Raum nicht dem Abzugsverbot unterliegen, wenn der Arbeitnehmer auf Grund einer Vereinbarung mit dem Arbeitgeber gehalten ist, an mehreren Arbeitstagen pro Woche seine Arbeitsleistung an einem im häuslichen Bereich gelegenen **Telearbeitsplatz** zu erbringen. Aufwendungen für einen Telearbeitsplatz im Wohnbereich sind vielmehr in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig. Die Nutzung des Telearbeitsplatzes erfolgte in diesem Fall auf Grund einer ausdrücklichen arbeitsvertraglichen Vereinbarung.

#### Hinweis:

Gegen dieses Urteil hat die Finanzverwaltung allerdings Revision eingelegt, die beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 40/12 anhängig ist. Ob diese günstige Rechtsprechung also auf gleichgelagerte Fälle übertragen werden kann, bleibt zunächst fraglich.

Umstritten ist, ob Aufwendungen für einen sowohl betrieblich als auch privat genutzten Raum (sog. „**Arbeitsecke**“) anteilig steuerlich geltend gemacht werden können. Das Finanzgericht Köln hatte dies mit Urteil vom 19.5.2011 (Aktenzeichen 10 K 4126/09) bejaht. Die Rechtsprechung der Finanzgerichte zu dieser Frage ist insgesamt aber uneinheitlich.

#### **Handlungsempfehlung:**

Insofern bleibt die Entscheidung des Bundesfinanzhofs abzuwarten. Bis dahin sollten anteilige Aufwendungen mit Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts Köln geltend gemacht werden.

**Nutzen beide Ehegatten das häusliche Arbeitszimmer** und erfüllen beide die Voraussetzungen für den auf 1 250 € begrenzten Abzug, so ist strittig, ob der Abzugsbetrag für beide Ehegatten insgesamt gilt oder aber jeder Ehegatte Aufwendungen bis zu 1 250 € geltend machen kann. Mit Urteil vom 12.7.2012 (Aktenzeichen 3 K 447/12) hat das Finanzgericht Baden-Württemberg entschieden, dass jedem Ehegatten der Höchstbetrag nur anteilig zusteht.

#### **Handlungsempfehlung:**

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Beantwortung dieser Frage weiterhin offen ist. In einschlägigen Fällen sollte daher der volle Höchstbetrag je Ehegatte ausgeschöpft werden und ggf. gegen einen ablehnenden Bescheid Rechtsmittel geprüft werden.

### **c) Weitere Anwendungsfälle**

**Zeitschriften und Bücher** sind nur dann als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig, wenn diese weit überwiegend beruflich verwendet werden. Bei Fachliteratur kann dies regelmäßig angenommen werden. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.5.2010 (Aktenzeichen VI R 53/09) recht großzügig entschieden, dass Zeitschriften und Bücher, die ein Lehrer zumindest weitaus überwiegend beruflich nutzt, als Arbeitsmittel einzustufen sind. Insoweit soll nicht unbedingt entscheidend sein, wie oft und in welchem Umfang Erkenntnisse aus der Literatur in den Unterricht einfließen, da auch vergebliche Unterrichtsvorbereitungen steuerlich relevant sind. Aufwendungen für eine Tageszeitung sind üblicherweise Kosten der Lebensführung und daher nicht absetzbar.

#### **Hinweis:**

Da der Stpfl. die Beweislast für die Eignung der Bücher als Arbeitsmittel trägt, ist anzuraten, aussagefähige Kaufbelege vorweisen zu können und im Zweifel die Eignung des Buches gegenüber der Finanzverwaltung darzustellen.

Wird ein **Computer** des Arbeitnehmers sowohl nicht unwesentlich beruflich als auch privat genutzt und kann nicht nachgewiesen werden, dass dieser nahezu ausschließlich beruflich eingesetzt wird, so ist der berufliche Anteil mit 50 % zu schätzen (so jüngst bestätigend das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 25.6.2012, Aktenzeichen 2 K 1363/11). Beträgt die private Nutzung nachweislich nicht mehr als etwa 10 %, kann der gesamte Aufwand steuerlich geltend gemacht werden.

#### **Hinweis:**

Will der Stpfl. einen höheren beruflichen Nutzungsanteil geltend machen, so bedarf dies zusätzlicher Anhaltspunkte und Umstände, die näher darzulegen sowie nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen sind.

Ein **Computertisch** kann selbständig nutzbar und damit ein sofort abziehbares geringwertiges Wirtschaftsgut sein. Dasselbe gilt für **Drucker**, die unabhängig vom Computer als Faxgerät oder Kopierer genutzt werden können (Kombinationsgeräte). Dagegen nur mit dem Computer absetzbar sind z.B. normale Drucker oder Monitore. Dies bedeutet aber auch, dass Aufwendungen für den Austausch von einzelnen Komponenten einer EDV-Anlage (wie Monitor, Tastatur, Festplatte, Drucker oder Grafikkarte) als Erhaltungsaufwendungen sofort abzugsfähig sind.

Ausgaben für Verbrauchsmaterialien (Papier, DVD, CD-ROM, Toner) sind sofort abziehbar. **Computerprogramme** mit Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 € können im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt werden.

Gebühren für **Lehrgänge** zum Erwerb beruflicher Kenntnisse führen grundsätzlich im Jahr der Zahlung zu Werbungskosten. Sofort abziehbar sind **Porto** und **Verbrauchsmaterialien**, soweit sie für berufliche Zwecke bestimmt sind. Ein **Schreibtisch** kommt als geringwertiges Wirtschaftsgut in Frage, ebenso wie Einzelelemente (Rollcontainer, Computerbeistelltisch), falls sie getrennt nutzbar sind. Ansonsten beträgt die Abschreibungsdauer 13 Jahre. Standfeste **Einzelregale** kommen als geringwertige Wirtschaftsgüter in Betracht.

---

### Für Unternehmer und Freiberufler

---

#### 10 Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen ab 1.1.2013 nur noch mit Authentifizierung

Bislang können Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen als elektronische Steuererklärungen mit dem Verfahren ELSTER ohne Authentifizierung an das Finanzamt übermittelt werden. Ab dem 1.1.2013 müssen (Vor-)Anmeldungen auf Grund einer Änderung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung **zwingend authentifiziert übermittelt** werden.

##### Hinweis:

Für die authentifizierte Übermittlung wird ein **elektronisches Zertifikat** benötigt. Dieses erhält man durch eine Registrierung im ElsterOnline-Portal unter [www.elsteronline.de/eportal](http://www.elsteronline.de/eportal). Die Registrierung kann bis zu zwei Wochen in Anspruch nehmen, sollte also rechtzeitig beantragt werden.

#### 11 E-Bilanz: Pflicht spätestens für das Jahr 2013

Erstmals für das Jahr 2011 sind alle betrieblichen Steuererklärungen und Einkommensteuererklärungen bei Vorhandensein von Gewinneinkünften – also insbesondere bei Gewerbetreibenden, Gesellschaftern einer Personengesellschaft und Freiberuflern – zwingend auf elektronischem Weg an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Werden **gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte** erzielt, ist die Steuererklärung zu ergänzen:

- bei der Ermittlung des Gewinns mittels Einnahmen-Überschussrechnung: Anlage EÜR, auf der die Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz erfolgt;
- bei Bilanzierung: Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung und soweit eine Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer bzw. einen vereidigten Buchprüfer erfolgt, um den Bericht über die Prüfung.

Wird der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, so sind nach den nunmehr bestehenden gesetzlichen Vorgaben die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die zu übermittelnden Daten werden als **E-Bilanz** bezeichnet. Betroffen ist hiervon **erstmalig der Jahresabschluss für das Kalenderjahr 2012** bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr der Abschluss für 2012/2013.

**Hinweis:**

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings grundsätzlich nicht, dass für das Erstjahr diese Rechenwerke noch in Papierform und ohne Beachtung des amtlichen Datensatzes abgegeben werden. Erstmals für das **Jahr 2013** (bzw. 2013/2014) muss die Übermittlung dann elektronisch erfolgen.

Die Übermittlung hat mittels eines **XBRL-Datensatzes** zu erfolgen. XBRL steht für eXtensible Business Reporting Language und ist ein international verbreiteter, freier Standard zum elektronischen Austausch von Unternehmensinformationen im Bereich der Finanzberichterstattung.

**Hinweis:**

Aus technischer Sicht ist die Übermittlung nur mit einer Software möglich, in die die Datenschnittstelle der Finanzverwaltung (sog. ERiC-Client) integriert ist. Anders als z.B. bei der Einkommensteuererklärung besteht keine Möglichkeit, die notwendigen Daten z.B. über ELSTER zu erfassen und an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Teilweise wird zukünftig eine Datenschnittstelle in den Buchhaltungsprogrammen integriert sein, teilweise wird aber auch Spezialsoftware genutzt werden müssen.

**Handlungsempfehlung:**

Die technischen Voraussetzungen sind für den Einzelfall zu prüfen.

Die Brisanz liegt nun vor allem darin, dass die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung nach **amtlich vorgeschriebenem Datensatz** übermittelt werden müssen. Der von der Finanzverwaltung vorgesehene Mindestumfang und die Definition der Datenfelder werden als **Steuer-Taxonomie** bezeichnet. Unter einer Taxonomie versteht man ein strukturiertes Datenschema, vergleichbar mit einem Kontenrahmen. Die Steuer-Taxonomie geht nun ganz erheblich über die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnungs-Gliederung nach dem Handelsgesetzbuch hinaus; so sind viele hundert Felder vorgesehen, die jeweils nach den Gegebenheiten des Einzelfalls geprüft und ausgefüllt werden müssen.

**Hinweis:**

Auch wenn nur ein Teil dieser Felder zwingend zu befüllen ist (sog. Mussfelder), wird deutlich, dass die Finanzverwaltung mit der E-Bilanz einen sehr viel detaillierteren Einblick in die Daten des Rechnungswesens erlangt als bislang und diese Daten von der Finanzverwaltung maschinell ausgewertet werden können. Dies will die Finanzverwaltung auch nutzen, um mittelfristig ein Risikomanagementsystem aufzubauen, mit dem das individuelle Steuerrisiko eines Falls beurteilt werden kann. Damit werden bereits bei der Veranlagung kritische Punkte programmgesteuert erkannt und gezielt Rückfragen gestellt bzw. gezielt steuerliche Betriebsprüfungen eingeleitet werden können. Diese Aspekte muss der Stpfl., unterstützt durch den Steuerberater, sorgfältig beachten.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung **unabhängig von Rechtsform und Größe des Betriebs** gilt, solange eine Bilanzierungspflicht besteht oder freiwillig eine Bilanz erstellt wird.

**Handlungsempfehlung:**

Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung sind nun zwingend erstmals für das Jahr 2013 – also der Jahresabschluss zum 31.12.2013 (bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr für das Jahr 2013/2014) – elektronisch aufzubereiten und zu übermitteln. Da diese Daten auf Basis der Buchhaltung des Jahres 2013 erstellt werden, müssen die notwendigen Vorbereitungen im Rechnungswesen zum 1.1.2013 abgeschlossen sein. Insoweit ergibt sich kurzfristig folgender Handlungsbedarf:

**Fall 1: Buchhaltung mit einem Standardkontenrahmen und einer Standard-Software (z.B. DATEV oder Stotax Kontor):**

- Umstellung auf den ergänzten Kontenrahmen (mit durch die E-Bilanz notwendig gewordenen neuen Positionen);
- Anpassung des Buchungsverhaltens bzw. der Buchungsvorgaben an den neuen Kontenrahmen;
- Absprache zwischen Berater und Unternehmer, wer die notwendige Pflege der Stammdaten, die Erfassung der steuerlichen Zusatzdaten und die Aufbereitung und Versendung der Daten übernimmt;

**Fall 2: Buchhaltung mit individuellem Kontenrahmen und einem Buchhaltungsprogramm, das eine elektronische Übermittlung nicht leisten kann:**

- Prüfung des Kontenrahmens auf dessen E-Bilanz-Tauglichkeit (Probe-Mapping) und ggf. Ergänzung des Kontenrahmens und Anpassung der Buchungsvorgaben. Es besteht Handlungsbedarf, wenn z.B. ein Konto die Wertansätze mehrerer Taxonomiepositionen umfasst;
- Absprache zwischen Berater und Unternehmer hinsichtlich der Schnittstelle zwischen der Finanzbuchhaltung und der Software des Beraters, mit der dann die Aufbereitung und Versendung der E-Bilanz-Daten erfolgen wird;
- Festlegung, inwieweit von Einführungs erleichterungen, wie z.B. Auffangpositionen und zeitlichen Übergangsfristen, Gebrauch gemacht wird.

**Hinweis:**

Diese Vorbereitungsschritte müssen bis zum 1.1.2013 abgeschlossen sein, da ansonsten bei der späteren Aufbereitung der E-Bilanz ein hoher Zeitaufwand durch dann notwendige Nachbearbeitungen entstehen kann.

**12 Anpassung der Steuervorauszahlungen**

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2012 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2012 und für 2013 zu beantragen.

**Hinweis:**

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen.

**13 Investitionsabzugsbetrag im Jahresabschluss zum 31.12.2012**

Für zukünftige Investitionen können kleinere bis mittelgroße Betriebe steuerlich einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (höchstens drei Jahre vor der geplanten Anschaffung oder Herstellung) bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Hierdurch entsteht im Ergebnis eine Verschiebung der Steuerlast – und somit eine Förderung der Investition. Sonderabschreibungen sind zudem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich.

Voraussetzung für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags ist, dass in Fällen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung das Eigenkapital des Betriebs am Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs nicht mehr als 235 000 € beträgt, oder aber sich bei Einnahmen-Überschussrechnung der Gewinn auf nicht mehr als 100 000 € beläuft. Diese **Größenmerkmale** verstehen sich vor Abzug eines Investitionsabzugsbetrags.

Liegt im konkreten Einzelfall die Betriebsgröße in der Nähe der gesetzlichen Schwellenwerte, so kann durch **bilanzpolitische Maßnahmen** ggf. erreicht werden, dass die gesetzlichen Größenmerkmale eingehalten und ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden kann.

Weiterhin ist zu beachten, dass **in Fällen neu gegründeter Betriebe** – anders als nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 20.6.2012, Aktenzeichen X R 42/11) eine verbindliche Bestellung des Investitionsguts für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nicht erforderlich ist. Allerdings werden dennoch in diesen Gründungsfällen erhöhte Anforderungen an den Nachweis der Investitionsabsicht gestellt. Wichtig ist, dass die Investitionsabsicht möglichst genau dokumentiert wird. Sinnvoll ist die Vorlage eines Angebots, eines Finanzierungs- und Realisationsplans sowie ggf. der Nachweis der Teilnahme an einer entsprechenden Beratung.

#### **Hinweis:**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 eine gesetzliche Klarstellung aufzunehmen. Danach soll bei der späteren Aufgabe der Investitionsabsicht und der dann erfolgenden Auflösung des gebildeten Investitionsabzugsbetrags ausdrücklich eine Verzinsung zu Lasten des Stpfl. vorgenommen werden. Es ist derzeit fraglich, ob diese gesetzliche Änderung kommen wird. Dies würde aber bedeuten, dass ein Investitionsabzugsbetrag nur dann gebildet werden sollte, wenn die Investition ernsthaft beabsichtigt wird.

#### **14 Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (sog. Gelangensbestätigung)**

Die **Übergangsregelung** hinsichtlich der Nachweisanforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen ist nun **bis zum 30.6.2013** festgeschrieben worden. Danach soll der Unternehmer für innergemeinschaftliche Lieferungen, die bis zum 30.6.2013 ausgeführt werden, den Nachweis der Steuerbefreiung nach der bis Ende 2011 geltenden Regelung führen können, also mittels Doppel der Rechnung, Lieferschein und bei Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer dessen Versicherung, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Für innergemeinschaftliche Lieferungen, die **nach dem 30.6.2013** ausgeführt werden, ist der Nachweis wie folgt zu führen:

- durch das Doppel der Rechnung sowie
- durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensbestätigung).

#### **Hinweis:**

Die Gelangensbestätigung hat die folgenden Angaben zu enthalten: Den Namen und die Anschrift des Abnehmers, die Menge des Gegenstands der Lieferung, die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen, im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet sowie im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet, das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten.

Vorgesehen ist, dass auf die Einholung der Gelangensbestätigung in vielen Fällen verzichtet werden kann. So soll es z.B. bei der Versendung des Gegenstands durch den Unternehmer oder den Abnehmer ausreichen, wenn der Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung erbracht wird durch einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und eine Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält. Unter weiteren Voraussetzungen reicht bei Versendungsgeschäften auch ein anderer handelsüblicher Beleg aus, z.B. die Bescheinigung des beauftragten Spediteurs. In Fällen von Postsendungen genügt eine Empfangsbestätigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung. Für Beförderungen zulassungspflichtiger Fahrzeuge durch den Abnehmer soll der Nachweis der Zulassung im Ausland ausreichen. Diese Erleichterungen sollen im Rahmen einer Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung umgesetzt werden.

## 15 Berufsbetreuervergütung umsatzsteuerfrei?

Berufsbetreuer erhalten eine Vergütung nach dem Gesetz über die Vergütung von Vormündern und Betreuern. Bislang unterliegt diese Vergütung in der Regel der Umsatzsteuerpflicht. Im Jahr 2005 wurde eine Pauschalvergütung eingeführt. In diese Pauschale wurde auch die gesetzliche Umsatzsteuer rechnerisch mit einbezogen. Denn es sollte nicht jede (steuer-)gesetzliche Änderung zugleich die Abrechnungsgrundlage verändern. Im Ergebnis ist die den Berufsbetreuern verbliebene Vergütung damals deutlich gesunken.

Nun soll im Rahmen des **Jahressteuergesetzes 2013** geregelt werden, dass sämtliche Betreuungsleistungen von Berufsbetreuern außerhalb ihres sonstigen Berufs oder Gewerbes (z.B. als Rechtsanwalt oder Steuerberater für den Betreuten) von der Umsatzsteuer befreit werden. Diese **Umsatzsteuerbefreiung** führt faktisch zu einer deutlichen Erhöhung der Vergütung der Berufsbetreuer, denn die Pauschalvergütung, von der bislang die Umsatzsteuer abgeführt werden muss, steht künftig netto zur Verfügung. Beispielsweise beträgt der Einkommenszuwachs in der höchsten Vergütungsstufe (Stundensatz: 44 €) 7,02 € pro Stunde.

### Hinweis:

Das Jahressteuergesetz 2013 wird voraussichtlich erst Ende dieses Jahres verkündet, so dass diese geplante Gesetzesänderung erst dann feststeht.

Ob die Leistungen von Berufsbetreuern nach derzeitigem Recht überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen, ist strittig. Mit Beschluss vom 12.1.2012 (Aktenzeichen V R 7/11) hat der Bundesfinanzhof dem **Europäischen Gerichtshof** die Frage vorgelegt, ob der nationale Gesetzgeber unter Berücksichtigung der sich für ihn aus dem Unionsrecht ergebenden Bindungen berechtigt war, Betreuungsleistungen, die durch Vereinsbetreuer erbracht werden, von der Umsatzsteuer zu befreien, ohne diese Befreiung auf Berufsbetreuer zu erstrecken.

### Handlungsempfehlung:

Es ist anzuraten, die Umsatzsteuerfestsetzungen betroffener Fälle verfahrensrechtlich offen zu halten, bis diese Rechtsfrage endgültig entschieden ist.

## 16 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

### a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht in Einzelfällen um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung, mindestens aber um ein Hinausschieben von Steuerzahlungen zur Schonung der Liquidität.

Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

#### **Hinweis:**

Steuerliche Wahlrechte können allerdings unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Rechtzeitig vor dem Bilanzstichtag sollte eine Hochrechnung des Gewinns erfolgen und die Leitlinien für die Bilanzpolitik abgesteckt werden. Insoweit ist eine **frühzeitige Planung** erforderlich, um ggf. noch im Wege von Sachverhaltsgestaltungen auf die Bilanz Einfluss nehmen zu können.

#### **b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen**

Bis zum Jahreswechsel, der in den meisten Fällen auch mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt, sind Sachverhaltsgestaltungen als bilanzpolitische Maßnahmen zu prüfen. Zu nennen sind insbesondere:

- Werden noch in 2012 Investitionen getätigt, so kann zumindest noch für den Dezember die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden. Handelt es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2012 vollständig als Betriebsausgaben angesetzt werden.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2012 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2012 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind **unverzinsliche Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und noch nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung treten, so dass die **Gewinnrealisation** erst in 2013 erfolgt.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2012 darf in der Bilanz zum 31.12.2012 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2012 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2012 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2012 geprüft werden sollte.



## 17 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften, bei denen das Zu- und Abflussprinzip Anwendung findet, wie z.B. Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung, wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt**. In diesen Fällen bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses steuerlich erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich jetzt zum Jahreswechsel an, um Steuerzahlungen aus 2012 in das Jahr 2013 zu verschieben:

- **Hinausschieben des Zuflusses von Einnahmen** durch verzögerte Rechnungsstellung oder Vereinbarung von entsprechenden Zahlungszielen;
- **Vorziehen von Ausgaben** durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit der **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen; unerheblich ist eine spätere Wertstellung. Ein Abfluss ist bereits dann anzunehmen, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben wird, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.
- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss bereits mit Entgegennahme des Schecks anzunehmen, auch wenn dieser erst später bei der Bank eingereicht wird. Ein Abfluss ist bei Hingabe des Schecks (z.B. mit Postaufgabe) gegeben und nicht erst bei Belastung des Bankkontos.

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in dem Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich erst innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Tage) nach dem Jahreswechsel zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 1.8.2007, Aktenzeichen XI R 48/05) werden auch **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen eingestuft. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal am 6. Januar gezahlt. Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass diese noch im Vorjahr in der Einnahmen-Überschussrechnung als Betriebsausgabe anzusetzen ist.

## 18 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

### a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

Der **Schuldzinsenabzug** bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften kann auf Grund einer gesetzlichen Regelung **eingeschränkt** werden. Betroffen sind insbesondere Fälle, bei denen dem Betrieb mehr Gelder entnommen werden, als durch Gewinn oder Einlagen zugeführt wurden. Die nicht abzugsfähigen Schuldzinsen werden typisierend in Höhe von 6 % des Überhangs der Entnahmen gegenüber Einlagen und Gewinn (sog. Überentnahmen) ermittelt. Der sich dabei ergebende Betrag, höchstens jedoch der um 2 050 € verminderte Betrag der im Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, ist dem Gewinn hinzuzurechnen. Bei Personengesellschaften ist die Überprüfung für den einzelnen Gesellschafter vorzunehmen.

#### Handlungsempfehlung:

Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen ist komplex und kann nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen.

Immer dann, wenn betriebliche Schuldzinsen anfallen, sollte geprüft werden, ob Überentnahmen und damit die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von Schuldzinsen drohen. Wird diese Problematik rechtzeitig erkannt, kann oftmals durch entsprechende **Gestaltungen** gegengesteuert werden. In Betracht kommen Entnahmestopps, Geld- oder Sacheinlagen oder Übertragungen zwischen zwei Betriebsvermögen. Zu beachten ist allerdings, dass Einlagen in den letzten Tagen des Jahres und entsprechende Entnahmen wenige Tage nach dem Jahreswechsel als missbräuchlich eingestuft werden können.

Wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 17.8.2010 (Aktenzeichen VIII R 42/07) bestätigte, sind **Überentnahmen vorzutragen**. D.h. soweit Überentnahmen noch nicht mit Unterentnahmen im Unternehmen verrechnet worden sind, führen sie in späteren Jahren zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs, auch wenn in späteren Jahren keine Überentnahmen vorliegen. Hier sind also auch die Verhältnisse der Vorjahre zu beachten.

#### **Hinweis:**

Von der gesetzlichen Abzugsbeschränkung sind nicht betroffen Schuldzinsen für Darlehen zur **Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens**. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 23.2.2012 (Aktenzeichen IV R 19/08) kann die Finanzierung von Anlagevermögen auch über ein Kontokorrentkonto erfolgen. Allerdings ist nachzuweisen, dass die Darlehensvaluta tatsächlich zur Finanzierung des Anlagevermögens eingesetzt wurden.

Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 22.9.2011 (Aktenzeichen IV R 33/08) nochmals betont, dass der insoweit maßgebliche Begriff der Entnahmen auf den einzelnen Betrieb des Stpfl. bezogen ist. Danach liegt eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke vor, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen in den privaten Bereich oder aber von einem betrieblichen Bereich in einen anderen betrieblichen Bereich übergeht.

#### **Hinweis:**

Hat der Stpfl. **mehrere Betriebe** oder Beteiligungen an Personengesellschaften, so ist die Überprüfung von eventuellen Überentnahmen betriebsbezogen vorzunehmen. Dies bedeutet, dass auch die Übertragung von Geld oder anderen Wirtschaftsgütern von einem Betrieb in den anderen bei dem abgebenden Betrieb zu Überentnahmen und daher nicht abzugsfähigen Schuldzinsen führen kann.

#### **b) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung**

Werden bei der Veräußerung bestimmter langfristig genutzter Wirtschaftsgüter stille Reserven aufgedeckt, kann eine **Versteuerung** zeitlich unter bestimmten Bedingungen **langfristig hinausgeschoben werden**, indem die aufgedeckten stillen Reserven mit den Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens verrechnet werden.

Eine derartige Übertragung ist an Voraussetzungen geknüpft, insbesondere kann die Übertragung nur innerhalb bestimmter **Fristen** und auf bestimmte Investitionsgüter erfolgen. Soweit im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserven keine Neuinvestition erfolgt, kann der Gewinn zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren nach Bildung der Rücklage erfolgen. Falls in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang unversteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob **geeignete Investitionen vorgezogen werden**, um die Versteuerung dieser Beträge langfristig hinauszuschieben. Ansonsten muss eine gewinnerhöhende Auflösung und Verzinsung erfolgen. Unterbleibt eine Übertragung der stillen Reserven, so sind gebildete Rücklagen nach Ablauf der Frist gewinnerhöhend aufzulösen und für jedes Jahr mit 6 % zu verzinsen.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 19 Bilanzierungserleichterungen für Kleinst-GmbH & Co. KG

Nach dem Gesetzentwurf zum sog. Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (sog. MicroBilG) sollen für Kleinst-Kapitalgesellschaften und auch für **Kleinst-GmbH & Co. KG** deutliche Erleichterungen bei der Bilanzierung eingeführt werden. Gelten sollen diese Erleichterungen für Abschlussstichtage, die nach dem 30.12.2012 liegen, also mithin bereits für den **Jahresabschluss zum 31.12.2012**.

Ein Unternehmen wird als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Merkmale nicht überschritten werden:

- Bilanzsumme (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,
- Umsatzerlöse: 700 000 €,
- Arbeitnehmerzahl im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Erfolgt eine solche Einstufung als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG, so können (Wahlrecht) folgende **Erleichterungen** in Anspruch genommen werden:

- die Darstellung der Bilanz kann auf Buchstabenposten verkürzt werden;
- die Gewinn- und Verlustrechnung kann ganz deutlich verkürzt aufgestellt werden;
- es besteht eine Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs; Voraussetzung ist allerdings, dass folgende Angaben dann – soweit vorhanden – unterhalb der Bilanz gemacht werden: (1.) Haftungsverhältnisse, (2.) Angaben zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung oder Aufsichtsorgane und (3.) bei Aktiengesellschaften auch Angaben zu eigenen Aktien;
- nach dem Gesetzentwurf können Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinst-GmbH & Co. KG zukünftig wählen, ob sie die Offenlegungspflicht erfüllen (1.) durch Veröffentlichung (Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder (2.) durch Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger, wobei dann interessierte Dritte eine Abschrift der Bilanz verlangen können.

#### Handlungsempfehlung:

Insbesondere das Größenmerkmal Bilanzsumme ist in Grenzen durch Einsatz bilanzpolitischer Instrumente gestaltbar, so dass ggf. zu prüfen ist, ob der Einsatz solcher bilanzpolitischer Maßnahmen zum 31.12.2012 angezeigt ist. Als sachverhaltsgestaltende Instrumente können für den Einzelfall geprüft werden z.B. der Aufschub von Investitionen, der Aufschub von Außenfinanzierungen, die Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, die Vornahme von Gewinnausschüttungen, die Abtretung von Forderungen (z.B. an eine andere Gesellschaft in einer Unternehmensgruppe) und die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen.

### 20 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere für Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt.

Wenn in diesen Fällen in 2012 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte dessen steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche

Verrechenbarkeit im Jahr 2012 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, sind die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar. Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch 2012 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen. In vielen Fällen wird die Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage angezeigt sein, da mit dieser Gestaltung vom Gesellschafter kein weiteres Kapital zugeführt werden muss.

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

#### **21 Verlustnutzung/Verlustrealisierung**

Bis zum Jahresende sollte noch geprüft werden, ob eine Minderung der Kapitaleinkünfte durch Verlustnutzung oder auch Stückzinsen möglich ist:

- Altverluste aus „**Spekulationsgeschäften**“ bis 2008 können innerhalb einer Übergangsfrist bis einschließlich 2013 mit Gewinnen aus Kapitalanlagen ausgeglichen werden. Gewinne aus Kapitalanlagen unterliegen zwar grundsätzlich der Abgeltungssteuer, durch die Verlustverrechnung erfolgt dann aber eine steuerliche Freistellung. Zu beachten ist, dass auf diese Gewinne zunächst von dem Kreditinstitut die 25 %ige Abgeltungssteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) einbehalten und abgeführt wird und **erst bei der Einkommensteuerveranlagung die Verlustverrechnung** geltend gemacht werden kann. Für einen Ausgleich der Altverluste aus Spekulationsgeschäften mit Kapitalerträgen ist also die Einkommensteuerveranlagung erforderlich. Bestehen aktuell Positionen, die mit Gewinn veräußert werden können, so sollte eine Veräußerung geprüft werden, da damit die bestehenden Verlustvorräte genutzt werden können. Unschädlich ist ein alsbaldiger Wiedererwerb der Wertpapiere.
- Wurden in 2012 Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren realisiert, welche der Abgeltungssteuer unterliegen haben, so sollte geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Verlustpositionen bewusst aufgelöst werden. Eine solche Verlustrealisation führt dann dazu, dass Kapitalertragsteuer unmittelbar vom Kreditinstitut oder bei bankenübergreifenden Veräußerungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zurückerstattet wird.
- **Stückzinsen:** Werden Wertpapiere im Laufe eines Zinszahlungszeitraums mit dem laufenden Zinsschein veräußert, hat der Erwerber dem Veräußerer in der Regel den Zinsbetrag zu vergüten, der auf die Zeit seit dem Beginn des laufenden Zinszahlungszeitraums bis zur Veräußerung entfällt. Diese Zinsen heißen Stückzinsen. Beim Erwerb der Wertpapiere sind die von ihm entrichteten Stückzinsen im Veranlagungszeitraum des Abflusses negative Einnahmen aus Kapitalvermögen und beim Privatanleger in den Verlustverrechnungstopf einzustellen. Werden bis zum Jahresende noch Anleihen, die mit Stückzinsen verbunden sind, erworben, so kann dies zu einer Minderung der Kapitalertragsteuer führen.

**Hinweis:**

Sollen Verluste aus einem Bankdepot im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden, z.B. weil eine Verrechnung nur mit Gewinnen eines Depots bei einem anderen Kreditinstitut möglich ist, so muss ein **Antrag auf Verlustbescheinigung spätestens bis zum 15.12.2012** bei der betroffenen Bank gestellt werden.

---

**Für Hauseigentümer**

---

**22 Steuerminderung durch Werbungskosten noch für das Jahr 2012**

Mit dem Jahreswechsel endet für Hauseigentümer auch das Steuerjahr 2012. Um die Steuerlast für dieses Jahr noch zu mindern, sollten verschiedene Möglichkeiten geprüft werden, die durch Vermietungstätigkeit veranlassten Ausgaben („Werbungskosten“) noch in 2012 geltend zu machen. Dazu erfolgt der Hinweis auf einige Besonderheiten:

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip**, so dass die Ausgaben steuerlich dann angesetzt werden können, wenn diese gezahlt bzw. überwiesen wurden.
- Ausgaben sind auch dann steuerlich absetzbar, wenn sie nicht vom Stpfl. selbst, sondern von einem Dritten für den Stpfl. geleistet werden (**abgekürzter Vertragsweg**).
- Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines vermieteten Gebäudes wirken sich steuerlich erst über langjährige **Abschreibungen** aus. Abschreibungen können erst ab dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen sich die Absetzungen für Abnutzung außerdem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung für Zeiträume, in denen das Objekt nicht der Einkünfteerzielung dient, z.B. wegen Leerstands oder unentgeltlicher Überlassung an Angehörige, zeitanteilig mindern. Soweit Anschaffungskosten nicht auf das Gebäude, sondern auf miterworbene andere Wirtschaftsgüter (Einbaumöbel, Gartenanlagen o.Ä.) entfallen, ist eine vergleichsweise kurzfristige Abschreibung möglich. Insoweit ist eine Kaufpreisaufteilung unmittelbar im Kaufvertrag sinnvoll. Der beim Kauf ebenfalls erworbene Grund und Boden ist mangels Abnutzung gar nicht abschreibungsfähig. Auch diesbezüglich muss der Kaufpreis für das gesamte Grundstück aufgeteilt werden.
- Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** mit der Zahlung als Werbungskosten abziehbar (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten). Von diesem Grundsatz bestehen jedoch wichtige Ausnahmen. So sind Aufwendungen für die **Erweiterung** oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** eines bestehenden Gebäudes, soweit sie mehr als 4 000 € netto betragen, nicht sofort, sondern nur über Abschreibungen berücksichtigungsfähig. Auch nicht sofort, sondern lediglich über die Abschreibungen abziehbar sind Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (**anschaffungsnahe Herstellungskosten**). Bei der Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten ist, werden Erweiterungsaufwendungen nicht mit einbezogen, weil sie schon zu den nicht sofort abziehbaren Herstellungskosten gehören, ohne „anschaffungsnahe“ zu sein. Weiterhin bei der 15 %-Prüfung nicht berücksichtigt werden üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen. Der Vermieter kann aber auch bestimmte, an sich sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen für überwiegend Wohnzwecken dienende Gebäude steuerlich auf **zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen**.

Das kann z.B. günstig sein, wenn die Aufwendungen sich in 2011 nicht oder nur geringfügig steuerlich auswirken.

#### **Handlungsempfehlung:**

Wegen der steuerlichen Komplexität sollten Maßnahmen innerhalb dieses Problemkreises von steuerlicher Beratung begleitet werden. Insbesondere die Dreijahres- und die 15 %-Grenze sollten sorgfältig beachtet werden. So kann es im Einzelfall steuerlich sinnvoll sein, Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen erst nach Ablauf der Dreijahresfrist zu beginnen.

### **23 Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Hessen und im Saarland**

Beim Erwerb einer Immobilie fällt zwar keine Umsatzsteuer an, dafür aber Grunderwerbsteuer. Der Grunderwerbsteuersatz wird von den einzelnen Bundesländern festgelegt. Nunmehr soll **ab dem 1.1.2013** der Grunderwerbsteuersatz in **Hessen** von derzeit 3,5 % auf **5 %** und im **Saarland** von derzeit 4,5 % sogar auf **5,5 %** angehoben werden. Käufe ab dem Inkrafttreten der vorgesehenen Erhöhung am 1.1.2013 werden mit dem erhöhten Satz besteuert. Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbucheintragung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Hinsichtlich des Stichtags 1.1.2013 ist also der **Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.**

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Erhöhung der Steuer wirkt sich beim Immobilienkauf merklich aus. Damit sollte noch stärker darauf geachtet werden, dass Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Insoweit fällt keine Grunderwerbsteuer an.

---

**Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **24 Neues aus der Gesetzgebung**

#### **a) Jahressteuergesetz 2013**

Nachdem das Bundeskabinett am 23.5.2012 den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 beschlossen hatte (vgl. BT-Drucks. 17/10000), hat in der Folge der Bundesrat am 6.7.2012 eine 128 Seiten umfassende Stellungnahme dazu verabschiedet (BR-Drucks. 302/12 – Beschluss). Auf diese Stellungnahme hat wiederum die Bundesregierung am 5.9.2012 mit einer Gegenäußerung reagiert (BT-Drucks. 17/10604). Die folgenden beiden Punkte sind aus der Vielzahl der in der Stellungnahme des Bundesrats enthaltenen Änderungsvorschläge und Prüfbitten für GmbH und GmbH-Gesellschafter hervorzuheben:

- **Körperschaftsteuer:** Die nach § 8b KStG gewährte Steuerfreiheit für Dividenden und Veräußerungsgewinne, die eine Kapitalgesellschaft aus einer Beteiligung an einer Tochter-Kapitalgesellschaft bezieht, soll für **Streubesitzanteile**, d.h. für Beteiligungen von weniger als 10 % am Nennkapital, aufgehoben werden. Nur wenn die Beteiligungsquote zu Beginn des Ausschüttungsjahrs diese Grenze überschreitet, soll die Steuerfreiheit gewährt werden.

- **Erbschaft- und Schenkungsteuer:** Nach den Vorschlägen des Bundesrats sollen Gestaltungen unterbunden werden, mit denen nach bisheriger Rechtslage steuerliches Privatvermögen den Begünstigungen für Betriebsvermögen zugeführt werden kann. Kern derartiger Gestaltungen ist die Definition des sog. (steuerschädlichen) Verwaltungsvermögens. Da bislang bestimmte Zahlungsmittel nicht zum Verwaltungsvermögen zählen, konnten die Begünstigungen auch für sog. „Cash-GmbHs“ genutzt werden. Hierbei handelt es sich um GmbHs, die eigens für Zwecke einer Vermögensübertragung gegründet werden. Vor der Übertragung wird dann Geld eingelegt, welches dann als Betriebsvermögen unter Ausnutzung hoher Abschläge und Freibeträge im günstigsten Fall ganz steuerfrei übertragen werden kann. Künftig soll es auf den Umfang der betriebsnotwendigen Finanzmittel ankommen, der pauschal auf 10 % des kapitalisierten Jahresertrags bzw. des gemeinen Werts festgelegt wird. Damit könnte die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsvermögens im konkreten Einzelfall aber auch für nicht gestaltete Fälle vollständig entfallen.

#### **Hinweis:**

Auf Grund der im Einzelfall weitreichenden Konsequenzen ist der weitere Fortschritt dieses Gesetzgebungsverfahrens sorgfältig zu verfolgen. Ob diese Änderungen umgesetzt werden, bleibt abzuwarten, da der Bundestag diese Änderungen zunächst nicht in den Gesetzesbeschluss (BR-Drucks. 632/12 v. 2.11.2012) aufgenommen hat, der Bundesrat diese aber möglicherweise im zu erwartenden Vermittlungsverfahren wieder aufgreifen wird.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist sorgfältig zu prüfen, ob die derzeit bestehenden Steuerbefreiungen noch genutzt werden können. Dabei muss beachtet werden, dass der Vertrauensschutz bzgl. der bisherigen Regelungen auch vor Inkrafttreten der Neuregelung schon nicht mehr gegeben sein kann.

#### **b) Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts**

Mit Datum vom 25.9.2012 haben die Regierungsfractionen den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vorgelegt (BT-Drucks. 17/10774). Für GmbH und GmbH-Gesellschafter sind daraus zwei Entwicklungen hervorzuheben,

- einerseits soll der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag von derzeit 511 500 € auf 1 Mio. € angehoben werden, was gerade mittlere GmbHs in Krisenzeiten entlasten soll, da der erhöhte Verlustrücktrag zu einer Rückzahlung von für das Vorjahr gezahlten Steuern führt;
- andererseits sollen die Regelungen zur steuerlichen Organschaft vereinfacht und zudem an die aktuelle Rechtsprechung angepasst werden. So ist vorgesehen, dass die Durchführung sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags vereinfacht werden. Hervorzuheben ist, dass der Gewinnabführungsvertrag auch dann als durchgeführt gelten soll, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern der Jahresabschluss wirksam festgestellt wurde, die Fehler nicht hätten erkannt werden können und eine Korrektur dieser Fehler sofort nach Bekanntwerden erfolgt. Zugleich werden GmbHs die Verlustübernahmeverpflichtung durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren müssen.

#### **Hinweis:**

Für die Fälle nichtiger Gewinnabführungsverträge sieht der Entwurf allerdings keine Erleichterungen vor. Die steuerliche Organschaft wird in derartigen Fällen nach wie vor nicht anerkannt, so dass zu ihrer Begründung auch weiterhin fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

## 25 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

### a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des Handelsgesetzbuchs

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine **Reihe von Vorteilen**, so dass es sich empfiehlt, vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften vergleichsweise später erfolgen, es sind auch weniger Pflichtangaben zu machen, außerdem ist ein Lagebericht entbehrlich. Darüber hinaus existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger.

Daher ist zum Jahresende zu prüfen, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch **Gestaltungsmaßnahmen** vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Einstufung als kleine Kapitalgesellschaft erst dann eintritt, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unterschritten werden.

Die Größenklassen sind nach geltendem Recht – unverändert gegenüber dem Vorjahr – wie folgt umschrieben:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 4 840 000 €	≤ 19 250 000 €	> 19 250 000 €
Umsatzerlöse	≤ 9 680 000 €	≤ 38 500 000 €	> 38 500 000 €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Überlegungen sind auch bei Vorliegen von **Tochtergesellschaften** bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur **Aufstellung eines Konzernabschlusses** anzustellen. Es besteht eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht wird zwischen der Brutto- und der Nettomethode differenziert. Bei der Bruttomethode wird aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt, bei der Nettomethode wird ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen aufgestellt. Aktuell sind folgende Schwellenwerte definiert:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 23 100 000 €	≤ 19 250 000 €
Umsatzerlöse	≤ 46 200 000 €	≤ 38 500 000 €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

#### Hinweis:

Soweit beabsichtigt wird, die **Bilanzsumme** mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene **sachverhaltsgestaltende Instrumente** genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen ist. Zu nennen sind z.B. der Aufschub von Investitionen, der Aufschub und die Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, die Vornahme von Gewinnausschüttungen, die Abtretung von Forderungen (z.B. an eine andere Gesellschaft in einer Unternehmensgruppe) und die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen.

#### Handlungsempfehlung:

Derartige Gestaltungen bedürfen einer ausreichenden zeitlichen Vorbereitung, so dass eine frühzeitige Ergebnisplanung erforderlich ist.



## b) Bilanzpolitik: Neue Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG)

Auf der Grundlage einer Richtlinie des Europäischen Parlaments und Rates aus dem März 2012 (sog. (EU-Micro-Richtlinie) hat das Bundeskabinett im September 2012 den Entwurf des Gesetzes zur Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften (sog. MicroBilG) verabschiedet (vgl. BT-Drucks. 17/11292). Die entsprechenden Neuregelungen sollen bereits für Geschäftsjahre gelten, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt (also der **Jahresabschluss auf den 31.12.2012**), und für Kleinstkapitalgesellschaften (wie i.Ü. auch für Kleinst-GmbH & Co. KG) deutliche **Erleichterungen im Rahmen der Bilanzierungspflichten** mit sich bringen.

Der Begriff der Kleinstkapitalgesellschaften wird neu im Handelsrecht verankert. Zunächst ist hervorzuheben, dass für Kleinstkapitalgesellschaften alle Erleichterungen für kleine Kapitalgesellschaften unmittelbar weiter anwendbar sind (z.B. Entfall der gesetzlichen Prüfungspflicht, Entfall der Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts). Darüber hinaus sollen Kleinstkapitalgesellschaften auch auf einen Anhang zur Bilanz vollständig verzichten können, wenn bestimmte Angaben (etwa zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführungs- oder Aufsichtsorgane) unter der Bilanz ausgewiesen werden. Außerdem werden weitere Optionen zur deutlichen Verringerung der Darstellungstiefe im Jahresabschluss eingeräumt.

Schließlich sollen Kleinstkapitalgesellschaften künftig wählen können, ob sie die **Offenlegungspflicht** durch Veröffentlichung (d.h. Bekanntmachung der Rechnungslegungsunterlagen) oder schlicht durch dauerhafte Hinterlegung der Bilanz beim Betreiber des Bundesanzeigers erfüllen. Zur Sicherung eines einheitlichen Verfahrens soll die elektronische Einreichung der Unterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers auch für die Variante der Hinterlegung vorgeschrieben werden. Die beim Bundesanzeiger hinterlegten Bilanzen werden dann nicht unmittelbar zugänglich sein, sondern nur auf Antrag an Dritte kostenpflichtig übermittelt.

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2012/2013 erstmals zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können.

Nach dem Stand des Regierungsentwurfs sind folgende Schwellenwerte vorgesehen, wobei eine Kleinstkapitalgesellschaft vorliegen soll, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unterschritten werden:

	<b>Kleinstkapitalgesellschaft</b>
Bilanzsumme	≤ 350 000 €
Umsatzerlöse	≤ 700 000 €
Arbeitnehmer	≤ 10

## c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

Mit dem Begriff der „**Mindestbesteuerung**“ wird die auch von Kapitalgesellschaften zu beachtende gesetzliche Regelung des § 10d EStG beschrieben, nach der ein steuerlicher Verlustvortrag im Einzelfall nur begrenzt genutzt werden kann. Konkret ordnet die Vorschrift an, dass in vorhergehenden Jahren noch nicht verrechnete Verluste in Gewinnjahren nur noch i.H.v. 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) unbeschränkt verrechnet werden dürfen; über diesen Sockelbetrag hinausgehende Verluste können nur zu 60 % sofort und die übrigen 40 % erst in späteren Veranlagungszeiträumen geltend gemacht werden. Vor diesem Hintergrund sollte auch der Jahreswechsel 2012/2013 wieder ein Anlass dafür sein, in Verlustsituationen durch geeignete Maßnahmen zu verhindern, dass ein nur begrenzt abzugsfähiger Verlustvortrag entsteht oder erhöht wird.

Der drohenden Mindestbesteuerung kann durch eine **frühzeitige Ergebnisplanung**, mit deren Hilfe die Verluste begrenzt werden, begegnet werden:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen oder Zinsen; allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich;
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2012, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2013.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

#### **Handlungsempfehlung:**

Generell sollte bei einer GmbH mit unbefriedigender Ertragssituation geprüft werden, ob es sich nicht empfiehlt, dass der Gesellschafter **für die Zukunft auf Leistungsvergütungen, wie ein Geschäftsführergehalt**, verzichtet. Ansonsten kann es sein, dass der Gesellschafter das Geschäftsführergehalt einerseits der Einkommensteuer unterwerfen muss, andererseits aber die Gehaltsaufwendungen bei der GmbH steuerlich zu einem Verlust führen oder einen solchen vergrößern, was sich bei der GmbH nicht unmittelbar steuermindernd auswirkt.

#### **d) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2012/2013**

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist (wie zu jedem Jahreswechsel) abzuwägen, ob diese noch in 2012 oder aber erst in 2013 erfolgen sollen. Der Gewinn der GmbH des noch laufenden Jahres 2012 kann ggf. mittels Vorabausschüttung noch in 2012 ausgekehrt werden. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2012 oder in 2013 erfolgt, weil die Gewinnausschüttung in beiden Fällen mit 25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet wird. Eine differenzierte Betrachtung ist ausnahmsweise nur dann erforderlich, wenn der persönliche Grenzsteuersatz unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Betriebsvermögen**, so kommt die sog. Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.
- Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, die Anwendung der sog. **Abgeltungsteuer** aber gleichwohl **ausscheidet**, z.B. weil ein zu mindestens 25 % beteiligter Gesellschafter beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten. Auch in diesem Fall werden die Ausschüttungen mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil kann darin bestehen, dass bei Ausübung des Wahlrechts auch Werbungskosten geltend gemacht werden können, was z.B. bei hohen Refinanzierungskosten empfehlenswert sein kann.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits eine **Kapitalgesellschaft**, macht es nach der aktuellen Rechtslage keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2012 oder in 2013 erfolgt.

**Hinweis I:**

In dieser Fallkonstellation ist allerdings zu beachten, dass für Kleinbeteiligungen (Beteiligungsquote kleiner 10 %) die Steuerbefreiung der Beteiligungserträge bei der Muttergesellschaft abgeschafft werden soll.

**Handlungsempfehlung:**

Ist in einem solchen Fall eine Ausschüttung kurzfristig geplant, so sollte ein Vorziehen in 2012 geprüft werden. Dazu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

**Hinweis II:**

Erfolgen Ausschüttungen an eine ausländische Muttergesellschaft, so verstößt der derzeit erfolgende Kapitalertragsteuereinbehalt gegen die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrags. Insoweit soll eine gesetzliche Änderung erfolgen, welche auch eine Erstattung der zu viel einbehaltenen Kapitalertragsteuer für die Vergangenheit vorsieht (BT-Drucks. 17/11314 v. 6.11.2012).

**26 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter**

Nachfolgend sind wichtige aktuell veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

**Organschaft**

– **Wortlaut der Vereinbarung der Verlustübernahme bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft:** Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft ist grundsätzlich an strenge formale Voraussetzungen gebunden; dazu zählt auch der Wortlaut der Vereinbarung der Verlustübernahme (sog. Ergebnis- oder Gewinnabführungsvertrag). Hierzu haben BFH und Finanzverwaltung im Jahr 2011 die Auffassung vertreten, dass es genügen soll, wenn die konkrete vertragliche Formulierung allgemein auf § 302 AktG verweist. Nach dem „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ (BT-Drucks. 17/10774) sind gesetzliche Erleichterungen geplant.

**Hinweis:**

Nach dem derzeitigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens soll auch eine zeitlich befristete Möglichkeit der Bereinigung bestehender Ergebnisabführungsverträge, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügen, geschaffen werden. Der weitere Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens muss in diesen Fällen beobachtet werden.

Vor diesem Hintergrund muss aber das erst in 2012 veröffentlichte rechtskräftige Urteil des FG Köln vom 12.4.2011 (Aktenzeichen 13 K 3136/04, EFG 2011, 2014) beachtet werden, mit dem das FG entschieden hat, dass es für die Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags sehr wohl darauf ankommt, dass ausdrücklich auf § 302 Abs. 3 AktG Bezug genommen wird. Im Streitfall wurde im Vertragstext über die Organschaft § 302 AktG überhaupt nicht erwähnt, aber der Gesetzestext des § 302 Abs. 1 AktG wiedergegeben. Dies genügte weder der Finanzverwaltung, die für die Tochter-GmbH Körperschaftsteuer festsetzte, noch dem FG, das entschieden hat, dass der streitbefangene Gewinnabführungsvertrag nicht den gesetzlichen Erfordernissen genügt.

**Handlungsempfehlung:**

Trotz der für die Stpfl. günstigen Rechtsprechung des BFH sollte bei der Formulierung der Vereinbarung über eine Organschaft (und somit über die Verlustübernahme) vor dem Hintergrund der strengen formalen Anforderungen immer fachlicher Rat eingeholt werden. Auch bestehende Vereinbarungen sollten regelmäßig überprüft werden.

Zur Vermeidung entsprechender Risiken der Nichtanerkennung sollte – bis zu einer möglichen gesetzlichen Erleichterung – vertraglich auf § 302 Abs. 3 AktG verwiesen werden.

- **Rückwirkende Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unbeachtlich:** Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss. Dies hat der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, BStBl II 2011, 727). Vor diesem Hintergrund hat das FG Baden-Württemberg mit Urteil v. 12.12.2011 (Aktenzeichen 6 K 3103/09, EFG 2012, 656) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Im Streitfall war ein notariell beurkundeter Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen worden, der rückwirkend mit dem 1.1.1999 beginnen und unkündbar bis zum 30.12.2003 laufen sollte. Dazu vertrat die Finanzverwaltung im Zuge einer Außenprüfung die Auffassung, dass die Mindestlaufzeit dieses Gewinnabführungsvertrags keine vollen fünf Jahre betrage und steuerlich deshalb unbeachtlich sei. Daraufhin berichtigte der Notar im Dezember 2004 die Urkunde, um den richtigen Willen der Parteien zu dokumentieren, nämlich den Vertrag bis zum 31.12.2003 laufen zu lassen. Nach Auffassung des FG Baden-Württemberg ist diese rückwirkende Berichtigung allerdings steuerlich unbeachtlich, weil sie nicht während des noch laufenden Fünfjahreszeitraums vorgenommen wurde; eine Auslegung des 30.12. als 31.12. komme i.Ü. nicht in Betracht. Die Anerkennung einer Organschaft scheitert daher daran, dass der Vertrag keine Mindestlaufzeit von fünf Jahren habe.

#### **Hinweis:**

Dies unterstreicht erneut die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Vor diesem Hintergrund muss bei der Formulierung des Gewinnabführungsvertrags mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und fachlicher Rat eingeholt werden.

- **Keine vorzeitige Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrags auf Grund schlechter wirtschaftlicher Lage:** Die vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags ist nur dann unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Vor diesem Hintergrund ist das aktuell veröffentlichte rechtskräftige Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 19.10.2011 (Aktenzeichen 12 K 12078/08, EFG 2012, 443) zu sehen, mit dem das FG entschieden hat, dass selbst wirtschaftliche Schwierigkeiten eine vorzeitige Beendigung nicht rechtfertigen.

Als wichtige Gründe für eine Beendigung kämen vielmehr in Betracht: Die Gefahr, dass die Organmutter voraussichtlich nicht mehr in der Lage sein werde, ihre Pflichten zu erfüllen; die Vertragsverletzung einer der beiden Parteien, die Veräußerung der Organtochter durch die Organmutter oder die Umwandlung (z.B. Verschmelzung) einer der beiden Parteien, die Liquidation des Organträgers oder der Organgesellschaft, ein Börsengang der Organtochter und unter bestimmten Voraussetzungen auch der erstmalige Beitritt eines außenstehenden Gesellschafters.

- **Vorzeitige Aufhebung des Ergebnisabführungsvertrags in Veräußerungsfällen:** Das FG Niedersachsen stellt mit Urteil v. 10.5.2012 (Aktenzeichen 6 K 140/10, EFG 2012, 1591) fest, dass ein wichtiger Grund für eine vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags nicht etwa durch Vertragsklauseln mit steuerlicher Wirkung vereinbart werden könne, vielmehr müsse er auch objektiv vorliegen. Ein derartiger steuerlich begründeter „Kündigungsgrund“ muss nach Auffassung des FG besonders gewichtig sein, um einen „wichtigen Grund“ i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG darzustellen. Es müsse sich um einen Grund handeln, der ähnlich gewichtig sei wie diejenigen Gründe, die zivilrechtlich eine einseitige fristlose Lösung von einem Dauerschuldverhältnis gegen den Willen des Vertragspartners rechtfertigen.

**Hinweis:**

Die beiden vorgenannten Entscheidungen zur vorzeitigen Vertragsbeendigung verdeutlichen, dass eine solche aus steuerlicher Sicht problematisch ist. Liegen keine wichtigen Kündigungsgründe vor, so ist die Rechtsfolge der vorzeitigen Vertragsbeendigung, dass einerseits bislang abgeführte Gewinne als vGA an die Organmutter zu qualifizieren sind und andererseits die übernommenen Verluste verdeckte Einlagen in die Organtochter darstellen. Im konkreten Einzelfall werden daher die wichtigen Kündigungsgründe fundiert darzulegen und nachzuweisen sein; ggf. sollte geprüft werden, ob eine geplante vorzeitige Vertragsbeendigung durch eine verbindliche Auskunft abgesichert werden kann.

**Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene**

- **Steuerpflicht einer vermögensverwaltenden GmbH (Objektgesellschaft):** § 8b KStG regelt u.a., dass Gewinnausschüttungen von Tochterkapitalgesellschaften an Mutterkapitalgesellschaften bei der Mutterkapitalgesellschaft weitestgehend (d.h. zu 95 %) steuerfrei sind.

Gleiches gilt für die Gewinne (und Verluste) aus der Veräußerung von Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften. Nach § 8 Abs. 7 KStG sind allerdings von diesen Regelungen die sog. Finanzunternehmen ausgenommen, d.h. Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute i.S.d. Kreditwesengesetz (KWG) bzw. Finanzunternehmen i.S.d. KWG, soweit die Anteile dem Handelsbuch zuzurechnen sind bzw. mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden.

In diesem Kontext ist der Beschluss des BFH vom 30.11.2011 (Aktenzeichen I B 105/11, BFH/NV 2012, 456) zu sehen, mit dem der BFH seine Rechtsprechung zu der Frage fortgeführt hat, ob auch eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft ein – steuerpflichtiges – Finanzunternehmen gemäß § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG sein kann. Der BFH hat bestätigt, dass eine vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft tatsächlich ein Finanzunternehmen nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG sein kann, und zwar auch dann, wenn nur ein einziges Geschäft getätigt wurde.

Im Urteilsfall wurde, dem Gesellschaftszweck entsprechend, bei Errichtung eine Beteiligung erworben, die weniger als einen Monat später gewinnbringend veräußert wurde. Das Finanzamt besteuerte den vollen Veräußerungsgewinn.

**Hinweis:**

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH bedarf bei vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften das Tatbestandsmerkmal „Anteilserwerb durch Finanzunternehmen“ einer besonders sorgfältigen Beachtung. Wie im vorliegenden Streitfall kann schon ein einzelnes Geschäft zur Annahme eines Finanzunternehmens genügen. Selbst eine Familienholding, mit der aus wirtschaftlicher Sicht lediglich Familienvermögen gebündelt und verwaltet werden soll, kann nach dieser Rechtsprechung als Finanzunternehmen anzusehen sein und – abweichend vom Regelfall des § 8b KStG – der Besteuerung unterworfen werden.

Insbesondere für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen und anderen Erträgen aus der Tochtergesellschaft ist diese Rechtsprechung ungünstig. Erträge werden zunächst auf Ebene der Gesellschaft versteuert. Bei einer späteren Ausschüttung erfolgt beim Gesellschafter eine erneute Besteuerung.

- **Vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft mit nur einem Aktienpaket: Keine Anwendung des § 8b KStG:** Mit Urteil vom 26.10.2011 (Aktenzeichen I R 17/11, HFR 2012, 634) hat der BFH einer Vermögensverwaltungs-GmbH, deren Tätigkeit im Streitjahr im Wesentlichen in dem Erwerb eines Aktienpakets an einer AG und dessen Weiterveräußerung (nach einer Haltezeit von 6 ½ Monaten) nach zwischenzeitlichem Börsengang bestand, die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG versagt.

Nach Ansicht des BFH sprechen für die Annahme eines – begünstigungsschädlichen – kurzfristigen Eigenhandels insbesondere die nur kurzfristige Refinanzierung des Erwerbs sowie eine zeitnahe buchhalterische Erfassung im Umlaufvermögen.

#### **Hinweis:**

Mit dieser Auslegung geht der BFH deutlich über den ursprünglichen Zweck der Ausnahmevorschrift des § 8b Abs. 7 KStG hinaus, der darin bestand, auf Wunsch von Bankenkreisen den Eigenhandel von der Steuerbefreiung auszunehmen, um insbesondere auch Verluste aus derartigen Geschäften steuerwirksam werden zu lassen. Auf Grund dieser Rechtsprechung können sich nun im Einzelfall aber auch außerhalb des „Finanzsektors“ Gestaltungsmöglichkeiten ergeben, einschlägige Veräußerungsverluste steuerlich zu nutzen, so z.B. wenn sog. Vorratsgesellschaften zum Einsatz kommen.

#### **Steuerfragen auf der Gesellschafterebene**

- **Veranlagungszeitraumbezogene Berechnung der Wesentlichkeit einer Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre:** Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Vor diesem Hintergrund ist bislang aber die Frage noch nicht abschließend geklärt, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet – und damit (steuerverschärfend) zurückwirkt – oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Aktuell ist diese Frage des veranlagungszeitraumbezogenen Beteiligungsbegriffs nun wieder vom BFH aufgegriffen worden (mit Beschluss vom 24.2.2012, Aktenzeichen IX B 146/11, BStBl II 2012, 335). In einem Verfahren betreffend die Aussetzung der Vollziehung eines Einkommensteuerbescheids hat der BFH „ernstliche Zweifel“ an der Auffassung der Finanzverwaltung geäußert, die ausschließlich auf die im Jahr der Veräußerung gültige Wesentlichkeitsgrenze abstellen will.

Wenn sich diese Auffassung des BFH auch im Verfahren über die Hauptsache durchsetzt, dann scheidet eine Veräußerungsgewinnbesteuerung in allen Fällen aus, in denen der Stpfl. bei einer Veräußerung nach Verkündung der gesetzlichen Absenkung der Beteiligungsgrenze sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der jeweils geltenden Rechtslage den Wertzuwachs hätte steuerfrei realisieren können.

#### **Hinweis:**

Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung wird zu beobachten sein. Solange sollten alle einschlägigen Fälle, in denen der Beteiligungsbegriff durch die Finanzverwaltung nicht veranlagungszeitraumbezogen angewandt wird, verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

- **Anteilsveräußerung – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums trotz Formunwirksamkeit der Abtretung:** Der BFH hat mit Urteil vom 24.1.2012 (Aktenzeichen IX R 69/10, HFR 2012, 932) seine bisherige Rechtsprechung zum „wirtschaftlichen Eigentum“ als Voraussetzung für die Zurechnung einer (veräußerten) Beteiligung i.S.d. § 17 EStG fortgeführt. Danach ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen.

Insbesondere ist von Bedeutung, zu welchem Zeitpunkt der Käufer des Anteils

- auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Letztlich müssen für eine vom Zivilrecht abweichende wirtschaftliche Zuordnung allerdings nicht alle genannten Voraussetzungen erfüllt sein. Maßgebend ist vielmehr das von den Parteien wirtschaftlich Gewollte und als solches Durchgeführte und vereinbarte.

#### **Hinweis:**

Diese Entscheidung liegt auf einer Linie mit der jüngeren Rechtsprechung des BFH, nach der es für die Verwirklichung des Veräußerungstatbestands des § 17 EStG genügen soll, wenn nur das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht. In der Gestaltungspraxis wird – z.B. bei der Vereinbarung von Optionsrechten – insbesondere darauf zu achten sein, bei wem Risiken und Chancen der künftigen Wertentwicklung liegen und wer Stimm- und/oder Gewinnbezugsrechte ausüben kann.

- **Anteilsveräußerung – Einräumung einer Doppeloption:** Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 6.12.2011 (Aktenzeichen 9 K 4360/09 E, EFG 2012, 998) hat das FG Düsseldorf betreffend die Anteilsveräußerung i.S.d. § 17 EStG entschieden, dass auch bei bestehenden Doppeloptionen (Call-Put-Vereinbarung) ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Zeitpunkt der Begründung der Optionen nur anzunehmen ist, wenn nach dem typischen Geschehensablauf tatsächlich auch mit einer Ausübung des Optionsrechts gerechnet werden kann.

Im Kern des Urteils steht also die Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die durch Ausübung von eingeräumten Optionsrechten auf der Grundlage einer Call-Put-Vereinbarung übertragen wurden, bereits im Jahr des Abschlusses dieser Vereinbarung oder aber erst im Jahr der Optionsausübung zu versteuern war bzw. ist. Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2000 einer Beteiligungsgesellschaft unwiderruflich den Abschluss eines Aktienkaufvertrags zu einem bestimmten Kaufpreis angeboten. Im Gegenzug war die Beteiligungsgesellschaft als Käuferin verpflichtet, das Angebot des Stpfl. unverzüglich anzunehmen, wenn dieser das Angebot verlangen würde.

#### **Hinweis:**

Vor diesem Hintergrund ist also besondere Sorgfalt dann geboten, wenn wechselseitige Optionen (Call-Put-Vereinbarungen) vereinbart werden sollen (Ankauf- und Andienungsrecht). Denn wenn sich nach Vereinbarung derartiger Optionen letztlich weder der Verkäufer der Veräußerung noch der Kaufinteressent dem Ankauf entziehen kann, geht die Rechtsprechung vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums i.S.d. § 17 EStG bereits im Zeitpunkt der Vereinbarung der Optionen aus.

Insoweit könnte die Entscheidung des FG Düsseldorf einen Weg aufzeigen, wie man zwar durch wechselseitige Optionen das An- bzw. Verkaufsinteresse deutlich bekräftigt, aber durch besondere Gestaltungen den Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnsteuerung auf den Zeitpunkt der Optionsausübung hinausschieben kann. Derartige Vereinbarungen bedürfen allerdings stets steuerlichen Rats.

- **Anteilsveräußerung – Keine Anwendung des Halbabzugsverbots auf Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen und auf Rückstellungen für die drohende Inanspruchnahme aus Bürgschaften:** Bei Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (d.h. bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %) – oder von Teilen einer solchen wesentlichen Beteiligung – kommt das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung. Dies hat zur Konsequenz, dass der Veräußerungsgewinn zu 40 % steuerfrei ist. Im Gegenzug können dann allerdings entsprechende Veräußerungsverluste auch nur zu 60 % mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies ist dann besonders nachteilig, wenn eine GmbH liquidiert werden muss (d.h. die geleistete Einlage endgültig verloren ist) und aus der zu keiner Zeit Gewinne ausgeschüttet worden sind. Zu dieser Problematik hatte der Bundesfinanzhof in jüngster Zeit mehrfach entschieden, dass das Teileinkünfte- bzw. Halbeinkünfteverfahren gerade nicht zur Anwendung kommt (also Veräußerungsverluste doch vollständig verrechenbar sind), wenn aus der Beteiligung zu keiner Zeit teilweise steuerfreigestellte Einkünfte geflossen sind und auch im Rahmen der Veräußerung kein Erlös erzielt wurde.

Diese Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof nun mit seinem Urteil vom 18.4.2012 (Aktenzeichen X R 5/10, HFR 2012, 826) gegen die explizite Auffassung der Finanzverwaltung dahingehend fortgeführt, dass Substanzverluste von im steuerlichen Betriebsvermögen (in Einzelunternehmen oder Personengesellschaften) gehaltenen Gesellschafterdarlehen in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen sind. Insbesondere Wertminderungen auf Forderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unterliegen nicht dem anteiligen Abzugsverbot. Der BFH sieht keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen. Unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis greife das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nicht.

Dies gilt auch für Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der Inanspruchnahme aus im steuerlichen Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften eines Gesellschafters für seine Gesellschaft sowie eine Rückstellungsbildung für die drohende Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften.

#### **Hinweis:**

Mit Wirkung ab 2010 hat der Gesetzgeber das gesetzliche Teilabzugsverbot dahingehend verschärft, dass Veräußerungs- bzw. Liquidationsverluste in jedem Fall nur noch zu 60 % mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen, auch wenn zuvor keine teilweise steuerbefreiten Erträge geflossen sind; die vorgenannte Rechtsprechung bleibt danach immerhin noch für Altfälle anwendbar.

## **27 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

Auch dieser Jahreswechsel sollte wieder zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2012 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind.

#### **Handlungsempfehlung:**

Gerade auch bereits langfristig bestehende Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sollten einer regelmäßigen Überprüfung unterzogen werden. Dabei gilt es, die aktuelle Rechtsprechung zu berücksichtigen.



## Übergreifende Fragen

- **Zuflusszeitpunkt:** Mit Beschluss vom 20.12.2011 (Aktenzeichen VIII B 46/11, BFH/NV 2012, 597) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zum Zeitpunkt des Zuflusses einer vGA bei einem beherrschenden Gesellschafter bestätigt. Danach ist bei einem beherrschenden Gesellschafter eine vGA bereits mit der Fälligkeit der gegen die Kapitalgesellschaft gerichteten Forderung zugeflossen, wenn die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist.

### Hinweis:

Der Zufluss lässt sich auch nicht durch einen Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf die Geltendmachung seiner Forderung vermeiden.

- **VGA an Nichtgesellschafter:** Mit Urteil vom 15.2.2012 (Aktenzeichen I R 19/11, HFR 2012, 629) hat der BFH erneut den Grundsatz betont, dass die Annahme einer vGA an einen Nichtgesellschafter regelmäßig nur dann möglich ist, wenn es sich dabei um eine dem Gesellschafter nahestehende Person handelt; nahestehende Person in diesem Sinne kann i.Ü. auch eine juristische Person sein.

Der Tatbestand des „Nahestehens“ kann durch jede Beziehung eines Gesellschafters zu einer anderen Person begründet sein, wenn diese Beziehung, die gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher, familienrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein kann, den Schluss nahelegt, dass sie die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft beeinflusst hat.

## Geschäftsführerverträge

- **VGA – Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Ein in der Praxis häufig anzutreffender Vergütungsbestandteil des Gesellschafter-Geschäftsführers ist die Überlassung eines betrieblichen Kfz auch zur privaten Nutzung. Da eine solche private Nutzung aus steuerlicher Sicht streitanfällig ist, hatte der BFH in den vergangenen Jahren mehrere Entscheidungen zu fällen, zu denen die Finanzverwaltung mit Datum vom 3.4.2012 ein grundlegendes BMF-Schreiben (Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/08/10001, BStBl I 2012, 478) mit folgendem Inhalt erlassen hat:
  - Nur diejenige Nutzung eines betrieblichen Kfz durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer ist betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mit veranlasst und führt sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zur Annahme einer vGA.
  - Eine solche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung kann auch durch eine mündliche oder konkludente Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung tatsächlich verfahren wird. Für einen außenstehenden Dritten muss dabei aber zweifelsfrei zu erkennen sein, dass das Kfz durch die Kapitalgesellschaft auf Grund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter überlassen wird.
  - Bei Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses muss die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung – insbesondere durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer – durch die Kapitalgesellschaft nachgewiesen sein.
  - Bei Überlassung im Rahmen eines entgeltlichen Überlassungsvertrags muss die Durchführung der Vereinbarung ebenfalls – z.B. durch die zeitnahe Belastung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers – dokumentiert sein.

**Handlungsempfehlung:**

Auch wenn die Finanzverwaltung im Einzelfall mündliche Vereinbarungen anerkennen will, ist anzuraten, eine sorgfältige und lückenlose Dokumentation der Kfz-Nutzung schriftlich abzufassen.

**Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH / Minderungen des Vermögens bei der GmbH**

- **VGA: Erfordernis einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung:** In ständiger Rechtsprechung stellt der BFH fest, dass eine vGA auch dann vorliegen kann, wenn der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter ist, an den die Kapitalgesellschaft eine Leistung erbringt, für die es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung fehlt oder eine getroffene Vereinbarung entweder nicht durchgeführt wurde oder zivilrechtlich unwirksam ist (sog. formeller Fremdvergleich). Zur Abwendung einer etwaigen vGA sollte von der GmbH eine klare und von vornherein getroffene Vereinbarung nachgewiesen werden können – im Regelfall in Gestalt eines schriftlichen Vertrags.

Vor diesem Hintergrund ist der BFH-Beschluss vom 25.1.2012 (Aktenzeichen I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003) zu sehen, der zu einer Nichtzulassungsbeschwerde ergangen ist. Im Rahmen seiner Begründung hebt der BFH hervor, dass nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung eine klare und eindeutige Vereinbarung auch dann (schon) anzunehmen ist, wenn sich deren Inhalt mit der gebotenen Bestimmtheit im Wege der Auslegung ermitteln lässt (vgl. BFH v. 4.4.2001, Aktenzeichen XI R 60/00, BStBl II 2001, 726). Auch ein Verweis auf eine bestimmte Rechtsnorm, aus der sich eine Verpflichtung ergibt, ist ausreichend.

**Hinweis:**

Nach dieser Entscheidung sind Entgeltvereinbarungen hinreichend klar (und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst), wenn ein außenstehender Dritter (z.B. der Steuerberater, der Wirtschaftsprüfer oder ein Außenprüfer des Finanzamts) in der Lage ist, allein nach den Vereinbarungen oder im Wege einer eindeutigen Auslegung den Betrag des Entgelts zu ermitteln.

- **„Schwarzeinnahmen“ einer GmbH als vGA:** Mit rechtskräftigen Urteil vom 20.4.2012 (Aktenzeichen I K 1156/10, EFG 2012, 1875) hat sich das FG des Saarlandes mit der Frage befasst, wie unbesteuerbare Einnahmen einer GmbH zu behandeln sind, wenn sie vom Geschäftsführer für private Zwecke verbraucht werden. Dabei ist das FG zu dem Ergebnis gekommen, dass es sich dann um vGA handelt, wenn die Tatsache, dass der Geschäftsführer einer GmbH „Schwarzeinnahmen“ für eigene Zwecke verbraucht, unbeanstandet bleibt, weil die Gesellschafter nahe Angehörige des Geschäftsführers sind, die aus persönlichen Gründen von ihren Kontrollbefugnissen in grob fahrlässiger Weise keinen Gebrauch gemacht und dadurch die Unterschlagungen des Geschäftsführers ermöglicht haben.

**Abgabe- und Zahlungstermine 2013****28 Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2013<sup>1</sup>**

(in Klammern der letzte Tag der Zahlungs-Schonfrist – siehe unten 2. c) bb))

Monat	Termin <sup>2,3</sup>	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	12/2012 2	IV/2012
	25.1./29.1.	Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2012	11/2012 2	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2013	
Februar	11.2. (14.2.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	1/2013	
	11.2. (14.2.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2012 2	IV/2012
	15.2. (18.2.)	<sup>1/11</sup> Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2013		I/2013
	22.2./26.2.	Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2013	
März	11.3. (14.3.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	2/2013	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2013	
	22.3./26.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2013	I/2013
April	10.4. (15.4.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	3/2013	I/2013
	24.4./26.4.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2013 4/2013	
		Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge		
Mai	10.5. (13.5.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	4/2013	
	15.5. (21.5.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2013	I/2013
	24.5./28.5.	Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2013	II/2013
Juni	10.6. (13.6.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	5/2013	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2013	
	24.6./26.6.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2013	II/2013

Juli	10.7. (15.7.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	6/2013	II/2013
	1.7. (4.7.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2013	
	25.7./29.7.	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit) Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2013	
August	12.8. (15.8.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	7/2013	II/2013 III/2013
	15.8. <sup>2</sup> (19.8.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	6/2013	
	26.8./28.8.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2013	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	8/2013	III/2013
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	7/2013	
	24.9./26.9.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2013	
Oktober	10.10. (14.10.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	9/2013	III/2013
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2013	
	25.10. <sup>2</sup> /29.10. <sup>2</sup>	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2013	
November	11.11. (14.11.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	10/2013	III/2013 IV/2013
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	9/2013	
	15.11. (18.11.) 25.11./27.11.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2013	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	11/2013	IV/2013
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	10/2013	
	19.12./23.12.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2013	

<sup>1</sup> Vgl. auch die folgenden Hinweise.

<sup>2</sup> Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

<sup>3</sup> Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet.

<sup>4</sup> Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge der Gläubiger zufließen.

## 29 Hinweise

Nachfolgend werden einzelne Grundsätze zu den Erklärungs- und Zahlungspflichten dargestellt.

### a) Einzelne Steuerarten

#### aa) Umsatzsteuer (USt)

Die USt-Voranmeldungen sind jeweils für einen bestimmten sog. **Voranmeldungszeitraum** abzugeben. Voranmeldungszeitraum ist das **Kalendervierteljahr**, wenn die USt des vorangegangenen Kalenderjahrs **nicht mehr als 7 500 €** betrug. Dann sind die Voranmeldungen grundsätzlich bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Bis zu diesen Terminen ist die angemeldete USt regelmäßig auch zu entrichten.

Betrag die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **mehr als 7 500 €**, sind die USt-Voranmeldungen für **jeden Monat** abzugeben, und zwar immer am 10. eines Monats für den vorangegangenen Monat. Bis dahin ist die angemeldete USt auch zu zahlen.

Betrag die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 000 €**, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen **befreien**. In diesem Fall ist lediglich die USt-Jahreserklärung abzugeben.

Unabhängig von diesen Betragsgrenzen ist bei Unternehmern, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aufnehmen (**Existenzgründer**), im Jahr der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**.

Die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen können auf Antrag des Unternehmers um einen Monat verlängert werden (sog. **Dauerfristverlängerung**). Dementsprechend verlängert sich die Zahlungsfrist. Bei Unternehmern, die zur monatlichen Voranmeldung verpflichtet sind, wird dem Antrag auf Dauerfristverlängerung nur stattgegeben, wenn sie jedes Jahr bis zum 10.2. eine **Sondervorauszahlung** in Höhe von  $\frac{1}{11}$  der gesamten Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr anmelden und entrichten. Die Sondervorauszahlung wird in der Regel bei der USt-Vorauszahlung für den Dezember angerechnet.

#### bb) Lohnsteuer (LSt)

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldungszeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die Lohnsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 4 000 €** betragen hat.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €**, aber **mehr als 1 000 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldungszeitraum. Die LSt-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 000 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldungszeitraum (Abgabetermin: 10.1. des Folgejahrs).

#### Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

#### cc) Bauabzugssteuer

Die Bauabzugssteuer ist jeweils bis zum 10. des nachfolgenden Monats anzumelden und abzuführen, und zwar ohne Möglichkeit der Dauerfristverlängerung.

**dd) Grundsteuer**

Die Grundsteuer wird im Regelfall zu je einem Viertel des Jahresbetrags am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. fällig. Bei Kleinbeträgen (bis 30 €) können abweichende Fälligkeiten von den Gemeinden bestimmt werden. Auf Antrag des Schuldners der Grundsteuer kann die Grundsteuer am 1.7. in einem Jahresbetrag entrichtet werden. Der Antrag hierfür muss spätestens bis zum 30.9. des vorangegangenen Kalenderjahrs gestellt werden. Die beantragte Zahlungsweise bleibt so lange maßgebend, bis ihre Änderung beantragt wird.

**ee) Steuerabzug nach § 50a EStG**

Der Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft insbesondere künstlerische, sportliche, unterhaltende u.ä. Leistungen von in Deutschland beschränkt Stpfl. Ebenfalls betroffen sind Vergütungen an in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder. Anzumelden und abzuführen ist die Steuer für das Kalendervierteljahr. Abführungszeitpunkt ist spätestens der 10. des Monats, der dem Kalendervierteljahr folgt.

**ff) Sozialversicherungsbeiträge**

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Meldetermin um 0:00 Uhr dem Sozialversicherungsträger vorliegen.

**b) Termine am Wochenende oder Feiertag**

Fällt einer der genannten Abgabe- oder Zahlungstermine auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, verlängert sich die Frist bis zum nächstfolgenden Werktag.

**c) Schonfristen****aa) Abgabefrist**

Wird eine USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen.

**Hinweis:**

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen.

**bb) Zahlungs-Schonfrist**

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, werden **Säumniszuschläge** verwirkt. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist mit Ablauf des nächsten Werktags. Diese Zahlungs-Schonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

Die Finanzämter setzen aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag fest, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung gewährleistet werden.

**Hinweis:**

Eine Zahlung durch den Stpfl. nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten (z.B. durch einen Fehler der Bank) setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Denn wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler und gilt nicht als erlasswürdig.