

**Ausgabe 08/2011**

**Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2011/ 2012**

Datum 01.12.2011

## **Themen dieser Ausgabe**

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

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

bei bilanzierenden Unternehmern ist derzeit die Einführung der sog. E-Bilanz von besonderem Interesse. Nachdem nun die Pilotphase der Finanzverwaltung abgeschlossen wurde und das endgültige Anwendungsschreiben veröffentlicht ist, gilt es, in jedem Einzelfall die notwendigen Vorbereitungen zu treffen. Festzustellen ist, dass für die Umsetzung der E-Bilanz, nicht zuletzt auch durch die Änderungen aus dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, der Prozess der Steuerberechnung einschließlich der Ermittlung und Fortschreibung der von der Handelsbilanz abweichenden steuerlichen Werte und schließlich der Fertigung der Steuererklärung überdacht und ggf. neu organisiert werden muss.

Des Weiteren sind aktuelle Gesetzesänderungen zu beachten. Dies gilt nicht nur für das bereits beschlossene Steuervereinfachungsgesetz 2011, sondern auch für das geplante Gesetz zur Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden, welches nun wieder verfolgt wird. Punktuelle weitere Änderungen ergeben sich bei der Festschreibung der nur sehr begrenzten steuerlichen Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Aktuelle Gesetzesvorhaben	1
2. Ab 1.1.2012 schlechtere Bedingungen für Rentenversicherungen	1
3. Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium	1
4. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen	2
5. Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge	2
6. Frist für die Altersvorsorgezulage 2009	3
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>3</b>
1. Elektronische Lohnsteuerkarte ab 2012	3
2. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2012	4
3. Sachbezugswerte für 2012	4
4. Werbungskosten in 2011	4
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>6</b>
1. Einführung der E-Bilanz	6
2. Anpassung der Steuervorauszahlungen	7
3. Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel	7
4. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern	9
5. Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen	9
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>9</b>
1. Umsatzsteuerliche Organschaft setzt unmittelbare Beteiligung voraus	9
2. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten	10
3. Optimierung der Gewerbesteueranrechnung	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN</b>	<b>11</b>
1. Verlustnutzung/Verlustrealisierung	11
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Steuerminderung durch Werbungskosten noch für das Jahr 2011	11
2. Geänderte Grenzen bei der verbilligten Vermietung	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Neues aus der Gesetzgebung – Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz	12
2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel	13
3. Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter	14
4. VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	17
<b>VIII. BEILAGE „ABGABE- UND ZAHLUNGSTERMINE 2012“</b>	<b>20</b>
1. Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2012 <sup>1</sup>	20
2. Hinweise	21

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Aktuelle Gesetzesvorhaben

#### a) Steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden

Vorgesehen war eine umfassende steuerliche Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden **sowohl für fremdvermietete als auch für selbst genutzte Gebäude**. Dieses Gesetzesvorhaben scheiterte im Juli dieses Jahres am Veto des Bundesrates – Länder und Kommunen waren nicht bereit, die Steuerausfälle zu tragen. Ein Kompromiss soll nun am 22.11.2011 im Vermittlungsausschuss gefunden werden, der anschließend noch vom Bundesrat verabschiedet werden muss.

#### Hinweis:

Sind aktuell energetische Sanierungsmaßnahmen, wie z.B. der Einbau einer neuen Heizung, neuer Fenster oder die Isolierung der Außenwände oder der obersten Geschosdecke geplant, so sollte in Erwägung gezogen werden, mit einer Umsetzung bis zum **Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten** bzw. zumindest bis klar ist, ob eine Förderung eingeführt wird und an welche Voraussetzungen diese geknüpft wird.

#### b) Entlastungen beim Einkommensteuertarif?

Des Weiteren werden von der Regierungskoalition Entlastungen beim Einkommensteuertarif angestrebt. Dabei geht es v.a. um die Anhebung des Grundfreibetrags und die Abmilderung der sog. „kalten Progression“. Darunter wird der Effekt verstanden, bei dem durch den progressiven Einkommensteuertarif allein die inflationsbedingten Einkommenssteigerungen zu einer höheren prozentualen Steuerbelastung führen. Dieses Vorhaben bedarf allerdings der Zustimmung des Bundesrats, welche äußerst ungewiss ist.

Alternativ wird auch eine Absenkung des Solidaritätszuschlags diskutiert. Da diese Steuer nur dem Bund zusteht, bedarf eine solche Maßnahme nicht der Zustimmung des Bundesrats.

#### Hinweis:

Ob und wann diese Entlastungspläne umgesetzt werden, ist derzeit nicht abzusehen.

#### c) Umsatzgrenze bei der Ist-Versteuerung

Nach dem Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes wird die Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung bei der Umsatzsteuer in Höhe von 500 000 €, die bislang zum 31.12.2011 auslaufen sollte, dauerhaft fortgeführt. Insoweit kann die in der Abwicklung vorteilhafte Ist-Versteuerung, welche ebenfalls bei vielen Unternehmern zu mehr Liquidität führt, beibehalten werden.

### 2. Ab 1.1.2012 schlechtere Bedingungen für Rentenversicherungen

Für Lebens- und Rentenversicherungen, die nach dem 31.12.2011 abgeschlossen werden, vermindert sich

der gesetzliche **Garantiezins auf 1,75 %**. Der Garantiezins gilt für die gesamte Laufzeit der Versicherung. Von der Änderung **nicht betroffen sind bestehende Verträge** bzw. solche Verträge, die noch vor dem 1.1.2012 abgeschlossen werden.

#### Hinweis:

Von den verschlechterten Bedingungen können auch vor dem 1.1.2012 abgeschlossene Versicherungen betroffen sein, wenn nach dem 31.12.2011 wesentliche Vertragsmerkmale, wie Versicherungslaufzeit, Versicherungssumme, Beitragshöhe und Beitragszahlungsdauer geändert werden. Dies sollte im Einzelfall sehr sorgfältig geprüft werden.

Des Weiteren erhöht sich für nach dem 31.12.2011 abgeschlossene Versicherungen das **frühestmögliche Rentenbezugsalter von derzeit 60 auf 62 Jahre**. Dies gilt für die Riester-Rente, Basisrente (= Rürup-Rente) und betriebliche Altersvorsorge. Nur wenn diese Bedingung eingehalten wird, werden steuerlichen Vergünstigungen in der Auszahlungsphase gewährt.

#### Hinweis:

Steht der Abschluss einer solchen Versicherung an, so sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch vor dem 1.1.2012 zu realisieren.

### 3. Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

Der Gesetzgeber hatte angeordnet, dass **Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein Erststudium** allenfalls als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind. Dies wirkt sich vielfach nicht aus, da in dieser Lebensphase oftmals keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Der **Bundesfinanzhof** hatte in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung mit Urteilen vom 28.7.2011 (Aktenzeichen VI R 7/10 und VI R 38/10) festgestellt, dass die gesetzliche Regelung nicht daran hindert, Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug als Werbungskosten ist vorrangig vor einem etwaigen Sonderausgabenabzug zu prüfen. Bei ausreichendem sachlichem Zusammenhang der Aufwendungen mit der angestrebten Berufstätigkeit kann der Werbungskostenabzug begehrt werden. Der Bundesfinanzhof bejaht den Abzug von Kosten eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung als vorab entstandene Werbungskosten, wenn gewährleistet ist, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Der Gesetzgeber hat nun auf diese Rechtsprechung reagiert und eine **gesetzliche Klarstellung** auf den Weg gebracht, welche kurzfristig Gesetz werden kann. Danach wird der bisherige restriktive Wille des Gesetzgebers gesetzlich klargestellt und zwar rückwirkend für Veranlagungszeiträume ab 2004. Gleichzeitig soll aber ab dem Jahr 2012 der Sonderausgabenabzug für diese Kosten von 4 000 € auf dann 6 000 € je Jahr angehoben werden.

**Hinweis:**

Es ist fraglich, ob die geplante rückwirkende gesetzliche Klarstellung einer gerichtlichen Überprüfung standhält. Für abgelaufene Jahre ist daher zu prüfen, ob entsprechende Kosten zumindest vorsorglich noch nachträglich als Werbungskosten geltend gemacht werden sollen. Ggf. sind rückwirkend Steuererklärungen abzugeben und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Als Kosten der Berufsausbildung kommen insbesondere in Betracht: Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Stpfl. selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Stpfl. übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Stpfl. für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Stpfl. anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Stpfl. schließt und seine Zahlungspflicht begleicht.

#### **4. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen**

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen**, wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen können in 2011 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.

**Hinweis I:**

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 2011 vorzuziehen. Die Steuerermäßigung ist von einem Nachweis abhängig. So muss über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Darüber hinaus muss diese noch in 2011 durch **Überweisung** bezahlt sein.

**Hinweis II:**

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 Verwalters nachgewiesen werden.

### **5. Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge**

#### **a) Grenzbetrag für 2011 beachten**

Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag wird für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr als 8 004 € im Kalenderjahr betragen. Um den Kindergeldanspruch zu sichern, sollte bis zum Jahresende ein eventuelles Überschreiten dieser Grenze geprüft werden. Wichtig ist, dass es sich insoweit um einen **Grenzbetrag** handelt, d.h., wird dieser auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt.

**Hinweis:**

Mit Nichtannahmebeschluss vom 27.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 2122/09) hat das Bundesverfassungsgericht bestätigt, dass die **Nichtgewährung von Kindergeld bei nur geringfügigem Überschreiten der Einkunftsgrenze** (im Streitfall 4,34 €) nicht gegen das Grundgesetz verstößt.

Zu berücksichtigen sind dabei **alle Einkünfte im steuerlichen Sinne**. Einzubeziehen sind auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Darunter fallen auch Ausbildungshilfen, wie z.B. Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (nicht dagegen BAföG-Darlehen), welche zum Lebensunterhalt zur Verfügung stehen. Auch Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, werden als Einkünfte berücksichtigt.

Bei Lohneinkünften ist insbesondere zu beachten:

- Lohneinkünfte werden wenigstens um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1 000 € gemindert. Höhere Werbungskosten können abgezogen werden, soweit sie angefallen sind.
- Das FG des Saarlandes entschied mit Urteil v. 20.5.2010 (Aktenzeichen 2 K 1047/09), dass Fahrten einer Auszubildenden im Krankenpflegeberuf zwischen der Wohnung und einer nicht im räumlichen Bereich ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte liegenden Krankenpflegeschule, in der die theoretischen Grundlagen des Berufs vermittelt werden, Dienstreisen darstellen, so dass die höheren Kilometer-Pauschsätze (0,30 € pro gefahrenem Kilometer) angesetzt werden können.
- Der Arbeitslohn des Kindes ist um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**.
- Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.6.2010 (Aktenzeichen III R 59/09) sind Beiträge des Kindes zur tarifvertraglich vorgesehenen **VBL-Pflichtversicherung** bei der Grenzbetragsprüfung nicht von dessen Einkünften bzw. Bezügen abzuziehen, wenn das Kind gesetzlich rentenversicherungspflichtig ist. Bereits mit Urteil vom 26.9.2007 (Aktenzeichen III R 4/07) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Beiträge eines gesetzlich rentenversicherten Kindes zu privaten Rentenversicherungen nicht von den Einkünften abzuziehen seien. Diese Argumentation übertrug der Bundesfinanzhof

nun auf die Beiträge zur VBL, da auch hier keine gesetzliche Verpflichtung bestehe. Die Versicherungspflicht beruhe vielmehr auf Tarifvereinbarungen, die im Interesse der Beschäftigten ausgehandelt werden und die sich die Beschäftigten zurechnen lassen müssen.

#### Hinweis:

Der Abschluss freiwilliger Zusatzversicherungen bei einer bestehenden (gesetzlichen) Pflichtversicherung ist also regelmäßig nicht hilfreich, um die Einkünfte unter den Grenzbetrag zu senken. Anderes gilt nur für Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung oder unvermeidbaren Beiträgen für eine private Krankenversicherung. Dies wurde nochmals durch das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.1.2011 (Aktenzeichen 10 K 3574/08) bestätigt.

– Vermögenswirksame Leistungen sind auch Einkünfte im steuerlichen Sinne.

#### Hinweis:

Auf Grund der u.U. deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes sollte im Einzelfall rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden. Als Gestaltungsmaßnahme zur Vermeidung des Überschreitens des Grenzbetrags könnten in 2011 z.B. noch Werbungskosten getätigt werden.

#### b) Neuregelung ab 2012

Auf die Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder wird ab 2012 verzichtet, so dass **ab 2012 Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag unabhängig von der Höhe der eigenen Einkünfte** oder Bezüge des Kindes gewährt wird. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind, das noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, aber nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Unschädlich ist eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis („400 €-Job“).

#### Hinweis:

Somit ist zu prüfen, ob ab dem 1.1.2012 gerade für volljährige, sich in der Ausbildung befindliche Kinder wieder ein Antrag auf Kindergeld gestellt wird. Bei einer Erwerbstätigkeit nachgehenden volljährigen Kindern können dagegen die Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld ab dem 1.1.2012 auch wegfallen, wenn zwar die bisherige Einkommensgrenze eingehalten wird, es sich aber nach der neuen Regelung nicht um eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder einen 400 €-Job handelt.

#### 6. Frist für die Altersvorsorgezulage 2009

Wurde ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Altersvorsorgezulage für 2008 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2011** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts geschehen.

## II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### 1. Elektronische Lohnsteuerkarte ab 2012

Zum Jahreswechsel 2011/2012 wird nach den gesetzlichen Vorgaben die bisherige Papier-Lohnsteuerkarte durch die elektronische Lohnsteuerkarte ersetzt.

#### Hinweis:

Das Bundesfinanzministerium teilte allerdings am 31.10.2011 mit, dass sich die **Einführung der elektronischen Lohnsteuerkarte** auf Grund von Verzögerungen bei der technischen Erprobung des Abrufverfahrens **verschieben wird**. Derzeit stimmen Bund und Länder einen neuen Termin und die weitere Vorgehensweise für den Start ab. Wie in der Übergangszeit verfahren werden soll, ist noch nicht klar.

Vorbereitend sind hierzu alle ca. 41 Mio. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern mit einem Schreiben der Finanzverwaltung über die für ihre Person gespeicherten sog. „**Elektronischen LohnsteuerAbzugsMerkmale**“ (**ELStAM**) informiert worden.

#### Hinweis:

Die von der Finanzverwaltung angeschriebenen Arbeitnehmer sollten die mitgeteilten Daten sorgfältig und schnellstmöglich auf ihre Richtigkeit hin kontrollieren, insbesondere hinsichtlich der mitgeteilten Steuerklasse. Falsche Daten können dazu führen, dass der Arbeitgeber einen zu hohen Lohnsteuerabzug vornehmen muss. Dieser wird zwar später bei der Einkommensteuerveranlagung wieder korrigiert, führt aber zu einer zu geringeren Lohnauszahlung. Sollten die Daten einer Korrektur bedürfen, kann dies bis zum Jahresende beim zuständigen Finanzamt beantragt werden.

Die relevanten Lohnsteuerdaten werden zukünftig in einer zentralen Datenbank gespeichert und können **von den Arbeitgebern elektronisch abgerufen werden**. 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.

#### Hinweis:

Die Finanzverwaltung sichert einen umfassenden Datenschutz zu. Bei der Finanzverwaltung werden zukünftig nur die steuerrechtlichen Informationen gespeichert, die bislang auf der Vorderseite der Lohnsteuerkarte eingetragen waren (Steuerklasse, Anzahl der Kinderfreibeträge, sonstige Freibeträge und Religionszugehörigkeit) sowie die melderechtlichen Daten, die wie bisher von den Gemeinden an die Finanzverwaltung übermittelt werden. Zum Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ist nur der aktuelle Arbeitgeber befugt. Außerdem werden alle Abrufe der Daten protokolliert.

Arbeitnehmer können die gespeicherten Daten mittels Antrag beim Finanzamt einsehen, die Datenspeiche-

rung generell oder nur für einzelne Arbeitgeber sperren lassen und abfragen, welche Arbeitgeber in den letzten 24 Monaten auf die Daten zugegriffen haben. Informationen über die gespeicherten Daten und die Datenabrufe können Arbeitnehmer auch über das ElsterOnline-Portal einsehen. Dazu ist eine Authentifizierung unter Verwendung der steuerlichen Identifikationsnummer im ElsterOnline-Portal notwendig. Des Weiteren können beim Finanzamt Änderungen der Steuerklasse und die Berücksichtigung von Kindern beantragt werden.

Von Bedeutung ist allerdings, dass der Arbeitgeber die für den Lohnsteuerabzug notwendigen Informationen nur abrufen kann, wenn die **steuerliche Identifikationsnummer des Arbeitnehmers** vorliegt. Liegt dem Arbeitgeber die steuerliche Identifikationsnummer nicht vor, so ist die – sehr ungünstige – Steuerklasse VI anzuwenden. Der Arbeitgeber ist nicht berechtigt, die steuerliche Identifikationsnummer des Arbeitnehmers beim Finanzamt zu erfragen. Die Anwendung der Steuerklasse VI ist im Lohnkonto zu dokumentieren.

**Hinweis:**

Der Arbeitgeber ist an die mitgeteilten ELStAM gebunden. Sollten die ELStAM unzutreffend sein, können diese nur nach Antrag des Arbeitnehmers über das Finanzamt geändert werden. Insoweit ist es wichtig, dass die erstmals gespeicherten Daten und vorzunehmende Änderungen vom Arbeitnehmer sorgfältig geprüft und ggf. dem zuständigen Finanzamt gemeldet werden.

**2. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2012**

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

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2011 €	2012 €	2011 €	2012 €
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	66 000,00	67 200,00	57 600,00	57 600,00
– monatlich	5 500,00	5 600,00	4 800,00	4 800,00
Gesetzliche Krankenversicherung/ Pflegeversicherung	2011 €	2012 €	2011 €	2012 €
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	44 500,00	45 900,00	44 500,00	45 900,00
– monatlich	3 712,50	3 825,00	3 712,50	3 825,00

Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	49 500,00	50 850,00	49 500,00	50 850,00
– monatlich	4 125,00	4 237,50	4 125,00	4 237,50
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	44 500,00	45 900,00	44 500,00	45 900,00
– monatlich	3 712,50	3 825,00	3 712,50	3 825,00

Daneben ist zu beachten, dass der Beitragssatz zur gesetzlichen Rentenversicherung zum 1.1.2012 von derzeit 19,9 % auf 19,6 % sinken soll.

**3. Sachbezugswerte für 2012**

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:

	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2011	217,00 €	206,00 €	47,00 €	1,57 €	85,00 €	2,83 €
2012	219,00 €	212,00 €	47,00 €	1,57 €	86,00 €	2,87 €

**Hinweis:**

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.

**4. Werbungskosten in 2011**

**a) Grundsätze des Werbungskostenabzugs**

Um die Steuerlast für das Jahr 2011 zu mindern, kann überlegt werden, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Ausgaben im Jahr 2011 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** (Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 €). Diese können steuerlich im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Werbungskosten geltend gemacht werden; insoweit besteht ein Wahlrecht.

## Hinweis:

„**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**“, für die besondere Voraussetzungen und Höchstbeträge gelten, können gesondert **neben** dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag wie Werbungskosten abgezogen werden. Insoweit sind allerdings ab dem Jahr 2012 Änderungen zu beachten.

## 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 und steht 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 die beruflich genutzten **Einrichtungsgegenstände** im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Bücherregale, Klavier, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt.

Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, dürfen die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich berücksichtigt werden. Dazu ist auf den **inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung** des Stpfl. abzustellen. Zu prüfen ist, welche Leistungen für die Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu.

**Beispiele, in denen kein anderer Arbeitsplatz vorhanden ist** und damit die Kosten des Arbeitszimmers bis zu 1 250 € je Jahr abzugsfähig sind:

- Ein Lehrer hat für seine Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch. Das jeweilige Klassenzimmer oder das Lehrerzimmer stellt keinen Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung dar.
- Ein angestellter Krankenhausarzt übt eine freiberufliche Gutachtertätigkeit aus. Dafür steht ihm im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung.

Beispiele dafür, dass ein vorhandener **anderer Arbeitsplatz nicht für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht**, so dass ein beschränkter Abzug der Kosten des Arbeitszimmers möglich ist:

- Ein EDV-Berater übt außerhalb seiner regulären Arbeitszeit vom häuslichen Arbeitszimmer aus Bereitschaftsdienst aus und kann dafür den Arbeitsplatz bei seinem Arbeitgeber tatsächlich nicht nutzen.
- Einer Schulleiterin mit einem Unterrichtpensum von 18 Wochenstunden steht im Schulsekretariat ein Schreibtisch nur für die Verwaltungsarbeiten zur Verfügung. Für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts kann dieser Arbeitsplatz nach objektiven Kriterien wie Größe, Ausstattung und Nutzung nicht genutzt werden; diese Arbeiten müssen im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden.
- Einem Grundschulleiter, der zu 50 % von der Unterrichtsverpflichtung freigestellt ist, steht für die Verwaltungstätigkeit ein Dienstzimmer von 11 qm zur Verfügung. Das Dienstzimmer bietet keinen ausreichenden Platz zur Unterbringung der für die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts erforderlichen Gegenstände.
- Muss ein Bankangestellter in einem nicht unerheblichen Umfang Büroarbeiten auch außerhalb der üblichen Bürozeiten verrichten und steht ihm hierfür sein regulärer Arbeitsplatz nicht zur Verfügung, können die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich (bis zu einer Höhe von 1 250 €) als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

## Hinweis:

Der Stpfl. muss konkret darlegen, dass ein anderer Arbeitsplatz für die jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit nicht zur Verfügung steht. Die Art der Tätigkeit kann hierfür Anhaltspunkte bieten. Wichtiges Indiz ist eine entsprechende **Bescheinigung des Arbeitgebers**.

## 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.

**Hinweis:**

Der Stpfl. trägt die Beweislast für die Eignung der Bücher als Arbeitsmittel. Deshalb 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, kann für den Werbungskostenabzug mangels Nachweisen von einer jeweils hälftigen beruflichen und privaten Nutzung ausgegangen werden. Beträgt die private Nutzung nachweislich nicht mehr als etwa 10 %, kann der gesamte Aufwand steuerlich geltend gemacht werden. 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. Ausgaben für Verbrauchsmaterialien (Papier, 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.

Nachdem der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 21.9.2009 (Aktenzeichen GrS 1/06) das strikte Aufteilungs- und Abzugsverbot für sowohl beruflich als auch privat veranlasste Aufwendungen aufgegeben hat, haben nachgehende Urteile gezeigt, dass die Spielräume für die Stpfl. deutlich weiter geworden sind. Dies gilt insbesondere für **Aufwendungen für Fortbildungsreisen**. Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, aber einen nachgewiesenen abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Anteil enthalten, sind nach dem **jeweiligen Veranlassungsanteil** in abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen aufzuteilen.

**Hinweis:**

Zu beachten ist, dass die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Einzelnen **umfassend darzulegen und nachzuweisen** ist. Bestehen gewichtige Zweifel an einer betrieblichen oder beruflichen (Mit-) Veranlassung der Aufwendungen, so kommt für die Aufwendungen schon aus diesem Grund nach Ansicht der Finanzverwaltung ein Abzug insgesamt nicht in Betracht. **Zu dokumentieren** sind die Kriterien für die Aufteilung der Gesamtaufwendungen. So sollten z.B. bei einer Fortbildungsreise der zeitliche und inhaltliche Verlauf sehr sorgfältig festgehalten werden.

### III. Für Unternehmer und Freiberufler

#### 1. Einführung der E-Bilanz

Die Kommunikation zwischen Bürger bzw. Unternehmer und Finanzamt soll in möglichst weitem Umfang auf eine elektronische Basis gestellt werden, um Vereinfachungen der Verfahrensabläufe zu erreichen. Aus diesem Grunde wird die Pflicht zur Abgabe elektronischer Steuererklärungen deutlich ausgeweitet. Bereits jetzt besteht die Möglichkeit, die Einkommensteuererklärung auf elektronischem Weg an das Finanzamt zu übermitteln. Daneben gelten folgende **Pflichten zur elektronischen Erklärung**:

- bereits realisiert: Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Zusammenfassende Meldungen; Lohnsteuer-Anmeldungen und Kapitalertragsteuer-Erklärungen;
- zusätzlich ab dem Veranlagungsjahr 2011: Einkommensteuererklärung, wenn Gewinneinkünfte erzielt werden – also insbesondere bei Gewerbetreibenden, Gesellschaftern einer Personengesellschaft und Freiberuflern; Umsatzsteuererklärung, Körperschaftsteuererklärung, Gewerbesteuererklärung und Feststellungserklärung bei Personengesellschaften.

**Hinweis:**

Für diese elektronischen Erklärungspflichten sind die technischen Voraussetzungen zu schaffen. Werden die Erklärungen durch den Steuerberater vorbereitet, so sind die Arbeitsabläufe entsprechend einzurichten.

Werden **gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte** erzielt, so 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 ergänzt um den Bericht über die Prüfung.

Neu ist nun, dass zukünftig im Falle der Gewinnermittlung durch Bilanzierung die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln ist. 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 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. Des Weiteren werden auch einzelne Bestandteile der E-Bilanz, wie z.B. Kapitalkontenentwicklungen bei Personengesellschaften, erst später in elektronischer Form verlangt.



In Ausnahmefällen wird grundsätzlich auf die elektronische Übermittlung verzichtet. So insbesondere, wenn der Unternehmer nicht über die EDV-technischen Voraussetzungen verfügt und deren Einrichtung nur mit einem nicht unerheblichen Aufwand möglich wäre. Es ist zu erwarten, dass die Finanzverwaltung diese Ausnahmeregelung – wie auch bei der Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – eng auslegt.

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 kann die Übermittlung nur mit einer Software erfolgen, 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 auf Spezialsoftware zurückgegriffen werden müssen. Diese 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 muss. Der von der Finanzverwaltung vorgesehene Mindestumfang und die Definition der Datenfelder werden als **Steuer-Taxonomie** bezeichnet. Unter einer Taxonomie versteht man ein strukturiertes Datenschema, ähnlich eines Kontenrahmens. Die Steuer-Taxonomie geht nun ganz erheblich über die Bilanz und Gewinn-und-Verlustrechnungs-Gliederung nach dem Handelsgesetzbuch hinaus; so sind für Einzelunternehmen rund 800 und für Personengesellschaften rund 1 000 Felder vorgesehen.

#### **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 welchem das individuelle Steuerrisiko eines Falls beurteilt werden kann. Damit werden bereits bei der Veranlagung gezielt Rückfragen zu kritischen Punkten gestellt bzw. gezielt steuerliche Betriebsprüfungen eingeleitet werden können. Diese Aspekte müssen der Stpfl. und dessen Berater sorgfältig beachten.

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

Die Befüllung der Positionen der Steuer-Taxonomie erfordert, dass die Kontensalden aus der Finanzbuchhaltung den einzelnen Positionen der Taxonomie zugeordnet werden. Dieser Vorgang wird als „Mapping“ bezeichnet. Eine solche Zuordnung ist entweder im Buchhaltungsprogramm selbst zu hinterlegen oder aber es ist eine Spezialsoftware zu nutzen. Wird in der Buchhaltung kein Standardkontenrahmen verwendet, so ist das Mapping für den individuellen Fall manuell durchzuführen, was mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden sein kann.

#### **Hinweis:**

Die Einführung der E-Bilanz erfordert eine **rechtzeitige Vorbereitung im Rechnungswesen**. Notwendig ist eine Anpassung der Software, um die Übermittlung vornehmen zu können. Ggf. muss auch der Kontenrahmen bzw. das Buchungsverhalten angepasst werden, um die Mussfelder befüllen zu können.

Des Weiteren müssen auch steuerliche Abweichungen zu den handelsrechtlichen Ansätzen in den E-Bilanz-Datensatz einbezogen werden. Insoweit muss geprüft werden, ob im konkreten Fall die elektronische Übermittlung überhaupt aus der Buchhaltungssoftware heraus erfolgen kann oder aber die Zusammenstellung und Übermittlung des Datensatzes besser auf Seiten des steuerlichen Beraters erfolgt, da oftmals erst dieser die notwendigen Ergänzungen um steuerliche Daten vornehmen kann.

### **2. Anpassung der Steuervorauszahlungen**

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2011 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 2011 und für 2012 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.

### **3. 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 Minimierung der Steuerbelastung, mindestens aber um ein Hinnausschieben 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 werden bzw. umgekehrt bei

steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

#### Hinweis:

Hierbei sind die **Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz** zu beachten. Danach existiert weiterhin im Grundsatz die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertansätze für die steuerliche Gewinnermittlung. Nunmehr können aber steuerliche Wahlrechte in der steuerlichen Gewinnermittlung unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Dies eröffnet bei der Bilanzpolitik deutlich erweiterte Spielräume. In diesem Fall ist allerdings eine steuerliche Dokumentation erforderlich.

Die bilanzrechtlichen Zielsetzungen können unterschiedlich sein. So können mit Blick auf eine Pflicht zur **Publizität des Jahresabschlusses** ein niedriger Jahresüberschuss oder eine Verringerung des Informationsgehalts, z.B. durch eine Zusammenfassung von bestimmten Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung oder gar der Verzicht auf eine Veröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung, erstrebenswert sein. Zunehmend werden Jahresabschlüsse von interessierten Dritten, z.B. Konkurrenten oder Arbeitnehmer, eingesehen ([www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de)). Die Pflicht zur Publizität des Jahresabschlusses betrifft die GmbH und die GmbH & Co. KG, regelmäßig dagegen nicht das Einzelunternehmen und die offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft.

Geht es dagegen um eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, z.B. gegenüber Kreditgebern oder potenziellen Gesellschaftern, sind ein möglichst positives Jahresergebnis und ein günstiges Bilanzbild erstrebenswert.

#### Hinweis:

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

- Werden noch in 2011 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 2011 vollständig als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Soweit bestimmte betriebliche Größenmerkmale nicht überschritten werden, kann darüber hinaus eine Sonderabschreibung in Höhe von bis zu 20 % der Anschaffungskosten geltend gemacht werden (§ 7g EStG). Dies gilt auch dann, wenn die Investition erst kurz vor Jahresende erfolgt.

- 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 2011 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2011 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 im folgenden Geschäftsjahr erfolgt.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o. Ä. für das Jahr 2011 darf in der Bilanz zum 31.12.2011 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2011 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2011 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres 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 2011 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz eines höheren Werts zu verhindern.

Sollen zum aktuellen Bilanzstichtag Teilwertabschreibungen auf abnutzbares Anlagevermögen vorgenommen werden, so ist zu beachten, dass für die halbe am Bilanzstichtag verbleibende Restnutzungsdauer der aktuell niedrigere Teilwert voraussichtlich den um Abschreibungen fortgeschriebenen Buchwert unterschreiten muss.

#### 4. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften mit Geltung des Zu- und Abflussprinzips 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 erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich an:

- **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 (= Zahlungsmittel) 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 im Zeitpunkt der 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.

#### 5. Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

##### a) **Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs**

Der **Schuldzinsenabzug** bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist gesetzlich **eingeschränkt**. Die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen (ohne Schuldzinsen für Investitionen) sind grundsätzlich in

Höhe von 6 % des Überhangs der Entnahmen gegenüber Einlagen und Gewinn (sog. Überentnahmen) steuerlich nicht abziehbar.

##### **Hinweis:**

Vor Ende des Jahres sollte geprüft werden, ob sich **Überentnahmen** ergeben und sich diese durch sinnvolle Maßnahmen vor dem Bilanzstichtag beseitigen oder abmildern lassen. 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 nach wenigen Tagen nach dem Jahreswechsel als missbräuchlich eingestuft werden können.

##### **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 un versteuerten 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.

## IV. Für Personengesellschaften

### 1. Umsatzsteuerliche Organschaft setzt unmittelbare Beteiligung voraus

Ist eine Kapitalgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingliedert, so wird von einer umsatzsteuerlichen Organschaft gesprochen. Folge ist, dass die rechtlich selbständigen Unternehmen bei der Umsatzsteuer als ein Unternehmen behandelt werden. Damit ist nur noch eine Umsatzsteuererklärung für beide Unternehmen zusammen vom Organträger abzugeben. Die Umsätze zwischen beiden Unternehmen sind als Umsätze innerhalb des umsatzsteuerlichen Unternehmens umsatzsteuerlich nicht von Relevanz, d.h., es ist bei solchen keine Umsatzsteuer auszuweisen und abzuführen und andererseits aber auch keine Vorsteuer geltend zu machen. Gerade diese Nichtsteuerbarkeit von sog. Innenumsätzen führt zu deutlichen Erleichterungen.

Eine finanzielle Eingliederung ist dann gegeben, wenn der Organträger an der Organgesellschaft eine Mehrheitsbeteiligung hält. Wirtschaftliche Eingliederung be-

deutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers im Rahmen des Organträgers wirtschaftlich tätig wird. Klassischer Fall der wirtschaftlichen Eingliederung sind Produktions- oder Vertriebsgesellschaften für die Gesamt-Unternehmensgruppe.

#### Hinweis:

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft sind nicht identisch mit denen bei der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Insbesondere braucht kein Ergebnisabführungsvertrag zwischen Organgesellschaft und Organträger zu bestehen.

Bislang wurde eine **finanzielle Eingliederung in eine Personengesellschaft** auch dann angenommen, wenn nicht diese selbst die Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft hält, sondern deren Gesellschafter sie halten. Ertragsteuerlich sind dann die Anteile an der Organgesellschaft regelmäßig als sog. Sonderbetriebsvermögen einzustufen. Der Bundesfinanzhof hat insoweit seine Rechtsprechung aber geändert. Eine Kapitalgesellschaft ist danach finanziell nicht in das Unternehmen einer Personengesellschaft eingegliedert, wenn sich deren Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft selbst befinden, sondern mehreren Gesellschaftern der Personengesellschaft zustehen und diese nur gemeinsam eine Anteilsmehrheit an der GmbH und der Personengesellschaft haben.

#### Hinweis:

Generell muss davon ausgegangen werden, dass eine finanzielle Eingliederung – und damit eine Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Organschaft – nicht mehr vorliegt, wenn die Beteiligung an der Organ-Kapitalgesellschaft nicht im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft, sondern **lediglich im ertragsteuerlichen Sonderbetriebsvermögen gehalten wird**.

Mit Schreiben vom 5.7.2011 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7105/10/10001, DOK 2011/518308) hat die Finanzverwaltung mitgeteilt, dass die geänderte Rechtsprechung vollumfänglich angewendet wird. Den betroffenen Unternehmen wurde übergangsweise die Möglichkeit eingeräumt, diese geänderte Sichtweise erst für **nach dem 31.12.2011** ausgeführte Umsätze anzuwenden und mithin bis dahin noch von dem Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft auszugehen. Insoweit ergibt sich in einschlägigen Fällen nun **zum Jahreswechsel Handlungsbedarf**. Kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht, so muss die Rechnungslegung umgestellt werden. Es müssen dann ab 2012 jeweils getrennte Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die einzelnen Unternehmen abgegeben werden, diese müssen in den Rechnungen jeweils ihre eigene Umsatzsteuer- oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ausweisen und Umsätze zwischen den Unternehmen müssen nach den normalen Regeln der Umsatzsteuer unterworfen werden, wobei dann das die Leistung empfangende Unternehmen – unter den üblichen Voraussetzungen – den Vorsteuerabzug beanspruchen kann.

## 2. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, v.a. 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 2011 mit Verlust zu rechnen ist, sollte dessen steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2011 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 2011 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

#### Hinweis:

Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen verschiedene Gestaltungsmaßnahmen zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nicht-steuerlicher 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.

## 3. Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Gesellschaftern einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine **Steuerermäßigung** gewährt, welche die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ausgleichen soll. Die gewünschte Entlastungswirkung wird in der Praxis allerdings häufig nicht erreicht. Problematisch sind z.B. folgende Fälle:

- es bestehen mehrere Gewerbebetriebe und diese weisen teilweise Verluste aus;
- aus anderen Einkunftsquellen werden Verluste realisiert;
- im Falle eines Verlustrücktrags.

#### Hinweis:

Im Einzelfall kann einem drohenden Leerlauf der Steuerermäßigung durch geeignete Gestaltungen begegnet werden. Zu denken ist an die Wahl der getrennten Veranlagung bei Ehegatten, den Einsatz bilanzpolitischer Maßnahmen, um Verluste zu vermeiden oder die Einschränkung des Verlustrücktrags durch einen entsprechenden Antrag. Diese Gestaltungen sind regelmäßig so komplex, dass steuerlicher Rat einzuholen ist.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Verlustnutzung/Verlustrealisierung

Seit Einführung der Abgeltungsteuer unterliegen auch Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, welche nach dem 31.12.2008 erworben wurden, ohne Beachtung von Behaltfristen der Besteuerung. Insofern sind bis zum Jahresende noch Möglichkeiten der Verlustnutzung zu prüfen:

- 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 Abgeltungsteuer, durch die Verlustverrechnung erfolgt dann aber eine steuerliche Freistellung. Zu beachten ist, dass auf diese Gewinne zunächst von dem Kreditinstitut die 25 %ige Abgeltungsteuer (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.
- Wurden in 2011 Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren realisiert, welche der Abgeltungsteuer unterliegen haben, so sollte geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Verlustpositionen bewusst aufgelöst werden. Eine solche Verlustrealisation führt dann dazu, dass Kapitalertragsteuer zurückerstattet wird.

#### Hinweis:

Sollen Verluste aus einem Bankdepot im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden, so z.B. weil eine Verrechnung nur mit Gewinnen bei einem anderen Kreditinstitut möglich ist, so muss ein **Antrag auf Verlustbescheinigung spätestens bis zum 15.12.2011** bei der betroffenen Bank gestellt werden.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Steuerminderung durch Werbungskosten noch für das Jahr 2011

Mit dem Jahreswechsel endet für Hauseigentümer auch das Steuerjahr 2011. Um die Steuerlast für dieses Jahr noch zu mindern, sollten verschiedene Möglichkeiten geprüft werden, die durch Vermietungstätigkeit veranlassten Ausgaben („Werbungskosten“) noch in 2011 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 diese nicht vom Stpfl. selbst, sondern von ei-

nem 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, 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 miterworben andere Wirtschaftsgüter (Einbaumöbel, Gartenanlagen o.Ä.) entfallen, ist eine vergleichsweise kurzfristige Abschreibung möglich. Insofern ist eine Kaufpreisaufteilung unmittelbar im Kaufvertrag sinnvoll.
- 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, da diese 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.

#### Hinweis:

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.

### 2. Geänderte Grenzen bei der verbilligten Vermietung

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit wird grundsätzlich ohne weitere Prüfung von einer Ein-

künftigerzielungsabsicht ausgegangen, was zur Folge hat, dass Werbungskosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen, Abschreibungen, Instandhaltungskosten und Grundbesitzabgaben, abzugsfähig sind, auch wenn diese zu vorübergehenden Verlusten führen. Diese steuerlich günstige Situation gilt allerdings dann nicht, wenn die Vermietung nicht zu marktüblichen Preisen erfolgt. Häufig ist diese Konstellation bei der Vermietung an nahe Angehörige gegeben.

Nach jetziger Gesetzeslage ist dann, wenn das vereinbarte Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 % der ortsüblichen Miete beträgt, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Im Ergebnis können in dem Fall Werbungskosten anteilig geltend gemacht werden, soweit diese auf die entgeltliche Vermietung entfallen. Des Weiteren lässt die Finanzverwaltung bei einer vereinbarten Miete von weniger als 75 % der ortsüblichen Miete den vollen Werbungskostenabzug nur dann zu, wenn anhand einer Totalüberschussprognose eine Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen wird. Dabei ist von der ortsüblichen Marktmiete (Kaltmiete zuzüglich der umlagefähigen Kosten) für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der niedrigste Wert innerhalb der Mietpreisspanne angesetzt wird. Existiert kein Mietspiegel, kann vom ortsüblichen Mittelwert einer vergleichbaren Wohnung ausgegangen werden.

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 wird diese Rechtslage nun einfacher (teilweise aber auch ungünstiger) gestaltet. Und zwar gilt **ab 2012**:

- **Beträgt die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete**, erfolgt generell und ohne Prüfung einer Totalüberschussprognose eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil und nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten können von den Mieteinnahmen abgezogen werden.
- **Beträgt die vereinbarte Miete 66 % oder mehr im Vergleich zur ortsüblichen Miete**, dann gilt die verbilligte Vermietung einer Wohnung ohne Totalüberschussprognose als vollentgeltlich und ein ungekürzter Werbungskostenabzug ist zugelassen.

#### Hinweis:

Diese Änderung der Gesetzeslage kann sich sowohl positiv als auch negativ auswirken. Da die neue Rechtslage **auch für alle bestehenden Mietverhältnisse** gilt, sollte in jedem Fall geprüft werden, ob eine **Anpassung der Miethöhe** angezeigt ist. Handlungsbedarf ergibt sich einerseits bei Mietverträgen, bei denen die vereinbarte Miete zwischen 56 % und 66 % beträgt: In diesen Fällen kann eine Anhebung auf 66 % angezeigt sein. Andererseits kann bei Verträgen, bei denen die vereinbarte Miete 66 % übersteigt, eine Herabsenkung auf 66 % der ortsüblichen Miete sinnvoll sein, da dieses Niveau ausreicht, um den vollen Werbungskostenabzug sicherzustellen.

Zukünftig sollte aus steuerlichen Gesichtspunkten die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete betragen.

## VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 1. Neues aus der Gesetzgebung – Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Am 27.10.2011 hat der Deutsche Bundestag das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften beschlossen; der Bundesrat wird sich voraussichtlich am 25.11.2011 mit dem Gesetzesvorhaben befassen. Neu aufgenommen in das Gesetz wurden Änderungen, die die GmbH und deren Gesellschafter betreffen:

- **Suspendierung (anstelle einer Aufhebung) der sog. Sanierungsklausel des § 8c KStG**: Die Vorschrift des § 8c Abs. 1a KStG regelte bislang, dass der Wegfall der Vortragsfähigkeit steuerlicher Verluste bei Kapitalgesellschaften durch – selbst mittelbare – Anteilsübertragungen (über 25 % innerhalb von fünf Jahren partiell und über 50 % vollständig) dann nicht eintritt, wenn die (an sich schädliche) Anteilsübertragung zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgte (sog. Sanierungsklausel).

Diese Klausel ist allerdings nach der Entscheidung der Europäischen Kommission nicht anwendbar, da sie als **unzulässige staatliche Beihilfe** anzusehen ist. Auf Grund dieser Entscheidung ist die Bundesrepublik Deutschland auch verpflichtet, die bislang auf Grund von § 8c Abs. 1a KStG gewährten Steuervorteile zurückzufordern.

Die Bundesregierung hat gegen den Beschluss der Europäischen Kommission eine **Nichtigkeitsklage** eingereicht. Im Fall des Obsiegens hätte dies zur Folge, dass zumindest für die Jahre 2008 bis 2010 die Steuervorteile nicht zurückgefordert werden müssten.

Der ursprüngliche Gesetzentwurf vom Juni 2011 sah vor diesem Hintergrund nun eine entsprechend ersatzlose Aufhebung der Sanierungsklausel mit Wirkung ab dem Jahr 2011 vor. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens wird vom Gesetzgeber aktuell allerdings die Auffassung vertreten, es handele sich bei der Klausel nicht um eine Beihilfe, sondern um „eine Regelung gemäß des Leistungsfähigkeitsprinzips“. Daher soll die Sanierungsklausel lediglich **suspendiert** werden mit der Folge, dass der Gesetzgeber die Regelung wieder – und zwar auch für zurückliegende Veranlagungszeiträume – **aufleben lassen** würde, wenn die vorgenannte Klage gegen den Beschluss der Europäischen Kommission Erfolg haben sollte.

#### Hinweis:

Die weitere Entwicklung in dieser Streitfrage wird also abzuwarten sein, immerhin hält der Gesetzgeber über die Suspendierung den betroffenen Stpfl. die Möglichkeit offen, in Sanierungsfällen doch noch die Nachteile der Regelung des § 8c KStG vermeiden zu können.

– **Erbschaft- und Schenkungsteuer – Vermögensübertragung durch disquotale Einlage in eine GmbH:** Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens soll nun auch eine **Besteuerungslücke geschlossen** werden, die sich aus der jüngeren Rechtsprechung des BFH (z.B. Urteil vom 9.12.2009, Aktenzeichen II R 28/08, BStBl II 2010, 566) ergab. Der BFH hatte bei disquotalen Einlagen in eine GmbH, also Einlagen, die nicht von allen Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote geleistet werden, entschieden, dass sich hierbei der Wert einer GmbH-Beteiligung insgesamt erhöhe, und zwar auch zu Gunsten der übrigen (also der nicht einbringenden) Gesellschafter (im Urteilsfall zu Gunsten der Ehefrau des einbringenden Gesellschafters). In einer solchen Werterhöhung sei aber keine freigiebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den bzw. die anderen Gesellschafter zu sehen, d.h., es liegt hier kein schenkungsteuerpflichtiger Sachverhalt vor. Auf diesem Wege kann also gerade im Familienverbund Vermögen auf Familienangehörige übertragen werden, ohne Schenkungsteuer auszulösen.

Diese Gestaltung soll ab 2012 dadurch unterbunden werden, dass in § 7 Abs. 8 ErbStG eine überproportionale Einlage des Schenkers einer Direktzuwendung des Schenkers an den bzw. die Mitgesellschafter gleichgestellt wird. Die Neuregelung erfasst auch die Einlage in eine Gesellschaft, an der der Begünstigte nur mittelbar über andere Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften oder sonstige Gesellschaften beteiligt ist. Eine bestimmte Beteiligungsquote ist nicht erforderlich.

Darüber hinaus wird im Zuge der Neuregelung klar gestellt, dass verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und verdeckte Einlagen (vE) zwischen verbundenen Körperschaften grundsätzlich keine freigebigen Zuwendungen sind.

**Hinweis:**

Da die Neuregelung bereits auf Erwerbe Anwendung finden soll, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes entsteht, ist das **Zeitfenster für etwaige Gestaltungen** (also insbesondere die Einbringung von Vermögen in eine GmbH, an der Familienangehörige beteiligt sind, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten) sehr klein geworden, d.h. nur noch bis zum Verkündungszeitpunkt möglich. Die Zustimmung des Bundesrats zu diesem Gesetz steht zurzeit allerdings noch aus.

Bei wirtschaftlicher Betrachtung der Vorteilhaftigkeit ist allerdings auch zu berücksichtigen, dass eine solche Vermögensübertragung nicht mit Einschränkungen bzw. Auflagen zu Gunsten des Zuwendenden flankiert werden kann, die Vermögensübertragung also bedingungslos erfolgen muss.

**2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel**

**a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des Handelsgesetzbuches**

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine **Reihe an Vorteilen**, so dass es sich empfiehlt, vor

dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungsspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften vergleichsweise später erfolgen und es sind auch weniger Pflichtangaben zu machen; zudem ist ein Lagebericht entbehrlich. Außerdem existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger.

Daher ist zum Jahresende zu prüfen, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten 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 dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht wird zwischen der Bruttomethode 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 erstellt.

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 wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Investitionen, Aufschub von Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme

von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen).

#### b) 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 2011/2012 wieder Anlass sein, durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

In einem ersten Schritt sollte der drohenden Mindestbesteuerung durch eine **frühzeitige Ergebnisplanung** 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 2011, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2012.
- 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.

#### c) Mindestbesteuerungssachverhalte wegen verfassungsrechtlicher Bedenken „offenhalten“ und ggf. Aussetzung der Vollziehung beantragen

Soweit in der Vergangenheit die Verwirklichung eines **Mindestbesteuerungssachverhalts** nicht vermieden werden konnte, ist der BFH-Beschluss vom 26.8.2010 (Aktenzeichen I B 49/10, HFR 2010, 1289) zu berücksichtigen. Im Rahmen eines Verfahrens wegen Aussetzung der Vollziehung hat der BFH entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob die sog. Mindestbesteuerung gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist.

Im Streitfall war eine Verlustverrechnung in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen ausgeschlossen, weil die Möglichkeit eines späteren Verlustabzugs

nach einem Gesellschafterwechsel auf Grund der Regelung des § 8c KStG vollständig entfallen war.

Ob auf Basis dieser Rechtsprechung die insgesamt problematische Regelung der Mindestbesteuerung bei der Körperschaftsteuer zu Fall kommen wird, darf bezweifelt werden, da der BFH eine „Verluststreckung“ durchaus für zulässig hält. Gleichwohl sollte in allen einschlägigen und noch offenen Fällen geprüft werden, ob der jeweilige Steuerbescheid „offengehalten“ werden und ggf. auch Aussetzung der Vollziehung beantragt werden sollte.

Darunter sollen folgende Fälle (und nur diese) zu erfassen sein: Schädliche Beteiligungserwerbe nach § 8c KStG, Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger, Liquidation einer Körperschaft und Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.

#### d) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2011/2012

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist (wie zu jedem Jahreswechsel) abzuwägen, ob diese noch in 2011 oder aber erst in 2012 erfolgen sollen. 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 **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 zu 25 % beteiligter Gesellschafter beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten.

- 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 2011 oder in 2012 erfolgt.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits eine **Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2011 oder in 2012 erfolgt.

#### 3. Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind einige wichtige in 2011 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die



GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

## Abzinsung von Gesellschafterdarlehen

- Das Abzinsungsgebot des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, nach dem insbesondere **unverzinsliche Verbindlichkeiten**, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mindestens noch zwölf Monate beträgt, mit einem Zinssatz von **5,5 % gewinnerhöhend abzuzinsen** sind, erfasst nach gefestigter Rechtsprechung auch Gesellschafterdarlehen (z.B. BFH-Urteil vom 25.8.2010, Aktenzeichen I R 102/09, GmbHR 2010, 1270); insoweit erhöht sich zunächst der steuerliche Gewinn der Gesellschaft.

### Hinweis:

Zur Vermeidung dieser Konsequenzen sollte in Betracht gezogen werden, noch vor dem Bilanzstichtag 2011 eine Verzinsung für etwaige bislang unverzinsliche Gesellschafterdarlehen zu vereinbaren. Die Finanzverwaltung akzeptiert bereits eine geringe Verzinsung; im Fachschrifttum wird von einem Mindestzins von 1 % ausgegangen.

## 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. Zur konkreten Formulierung hat sich für 2011 eine positive Entwicklung ergeben. Der BFH und ihm folgend auch die Finanzverwaltung lassen es nunmehr genügen, wenn die konkrete vertragliche Formulierung **allgemein auf § 302 AktG** verweist – so z.B. *„Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 Aktiengesetz verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“*

### Hinweis:

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

- **Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags bemisst sich nach Zeitjahren:** Da die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft nach dem Gesetz auch den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraussetzt, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ sein muss, stellt sich die Frage, ob darunter Zeitjahre oder aber Wirtschaftsjahre zu verstehen sind. Der BFH hat dazu geurteilt, dass es **fünf Zeitjahre** (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668). Beginnt daher der Ge-

winnabführungsvertrag z.B. in einem Rumpfwirtschaftsjahr, muss er folglich auch das sechste Wirtschaftsjahr voll mit umfassen.

### Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden.

## Steuerfragen auf der Gesellschafterebene

- **Ringweise Anteilsveräußerungen im Gesellschafterkreis sind kein Gestaltungsmissbrauch:** Mit Urteil vom 7.12.2010 (Aktenzeichen IX R 40/09, GmbHR 2011, 380) hat der BFH Verluste i.S.d. § 17 EStG anerkannt, die aus ringweisen Anteilsveräußerungen im Gesellschafterkreis stammten. Hier hatten in den Jahren 2000 und 2001 mehrere „wesentlich“ beteiligte Gesellschafter ihre (gegenüber den Ursprungswerten wertgeminderten) GmbH-Beteiligungen an Mitgesellschafter zu angemessenen Preisen veräußert und zeitgleich wieder eine Beteiligung in gleicher Höhe von einem jeweils anderen Mitgesellschafter erworben. Nach diesen Veräußerungs- und Erwerbsvorgängen waren alle Gesellschafter in derselben Höhe an der GmbH beteiligt wie in der Ausgangssituation.

### Hinweis:

Die Grundsätze dieser Rechtsprechung lassen entsprechende Gestaltungen durch Veräußerungs- und Erwerbsgeschäfte auch unter dem Regime der sog. Abgeltungsteuer zu. Gerade im Bereich der Nutzung sog. „Altverluste“ aus Aktiengeschäften könnte – fachliche Beratung vorausgesetzt – die **gezielte Realisierung von Aktiengewinnen** zu empfehlen sein.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Eine entscheidende Frage bei der Besteuerung einer Anteilsveräußerung nach § 17 EStG ist die nach dem **Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung**. In ständiger Rechtsprechung entscheidet der BFH dazu, dass dies den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums voraussetze. Dafür habe u.a. der Erwerber das Risiko einer Wertminderung zu tragen und auch die Chance einer Wertsteigerung wahrnehmen zu können. Zudem müssten die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte auf den Erwerber übergehen.

Diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 20.7.2010 (Aktenzeichen IX R 38/09, HFR 2011, 302) fortgeführt. Im Urteilsfall waren Aktien zwar mit notariellem Vertrag vom März veräußert worden, das **Verwahrdpot**, auf dem die veräußerten Aktien verbucht waren, sollte jedoch bis zum dinglichen Eigentumsübergang aller verkauften Aktien (dem sog. „Closing“) **gesperrt** werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten alle Rechte an den veräußerten Aktien – einschließlich der Stimmrechte – bei den bisherigen Eigentümern verbleiben. Daraus leitet der BFH ab, dass das wirtschaftliche Eigentum gerade nicht schon im März übergegangen sei, weil die Rechte aus den verkauften Aktien bis zum Zeitpunkt des dinglichen Eigentumsübergangs bei den bisherigen Eigentümern verblieben waren.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Mit Beschluss vom 19.10.2010 (Aktenzeichen I B 3/10) hat der BFH seine Rechtsprechung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums fortgeführt und entschieden, dass die alleinige Einräumung eines **einseitigen Optionsrechts** für diesen Übergang nicht ausreicht.

#### Hinweis:

Diese beiden Urteile unterstreichen erneut die Notwendigkeit, in Beteiligungskaufverträgen den Übergang des rechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums mit besonderer Sorgfalt zu regeln, um die gewünschten Ergebnisse zu erzielen. Die Vereinbarung einseitiger Erwerbsoptionen führt i.Ü. nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, die **Vereinbarung von Doppeloptionen** (also die Kombination von Ankaufsrecht und Andienungsrecht) hingegen sehr wohl.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Das BVerfG hatte mit mehreren viel beachteten Beschlüssen vom 7.7.2010 (Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, DStR 2010, 1733) entschieden, dass die **Absenkung der Beteiligungsquote** in § 17 EStG insoweit verfassungswidrig ist, wie in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden sind und die entweder – bei einer Veräußerung bis zu diesem Zeitpunkt – nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder – bei einer Veräußerung nach Verkündung des Gesetzes – sowohl zum Zeitpunkt der Verkündung als auch zum Zeitpunkt der Veräußerung nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei hätten realisiert werden können.

Zu den praktischen Konsequenzen aus diesen Beschlüssen hat das BMF mit Schreiben vom 20.12.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/10/10001, DOK 2010/1006836, BStBl I 2011, 16) wie folgt Stellung genommen:

1. Sachverhalte mit einer **Beteiligungsquote i.H.v. mehr als 25 %** werden nicht tangiert, weil sie nach altem wie nach neuem Recht steuerbar sind.
2. Sachverhalte mit einer **Beteiligungsquote i.H.v. weniger als 10 %** (vor Absenkung der Grenze auf 1 %) werden nicht tangiert, da die Veräußerungen nach altem wie nach neuem Recht **nicht steuerbar** sind.
3. Sachverhalte mit einer **Beteiligungsquote i.H.v. mindestens 10 % und höchstens 25 %** sind dann (und nur dann) betroffen, wenn eine Veräußerung ab dem 1.4.1999 erfolgte. Dann gilt Folgendes:

- a) Die bis zum 31.3.1999 erzielten Wertzuwächse sind **nicht steuerbar** und bei einer späteren Veräußerung herauszurechnen.
- b) Bei GmbH darf der Wert zu diesem Stichtag vereinfacht ermittelt werden: Der Umfang des steuerbaren Wertzuwachses

der veräußerten Anteile regelmäßig entsprechend dem **Verhältnis der Besitzzeit** nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamthaltezeit aus Vereinfachungsgründen **zeitanteilig linear** (monatsweise) zu ermitteln.

- c) Im Gegenzug behält sich allerdings die Finanzverwaltung vor, eine andere Aufteilung des Wertzuwachses auch **zu Ungunsten des Stpfl.** vorzunehmen, wenn z.B. im Einzelfall die grundsätzlich durchzuführende zeitanteilig lineare Aufteilung des Wertzuwachses zu offensichtlichen Widersprüchen zu den tatsächlichen Wertverhältnissen führt.
- d) **Zu Gunsten des Stpfl.** kann aber auch ein höherer Anteil des nicht steuerbaren Wertzuwachses durch ein Gutachten oder anhand von tatsächlichen Veräußerungen in zeitlicher Nähe zum 31.3.1999 nachgewiesen werden.

#### Hinweis:

Nach expliziter Feststellung der Finanzverwaltung sollen diese Grundsätze auch für die zuletzt erfolgte Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % gelten. Dann gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend unter Beachtung der Beteiligungsgrenzen von 1 % bzw. 10 % statt 10 % bzw. 25 %.

Aus Sicht der Stpfl. sind nach dieser neuen Rechtslage nicht so sehr die Alt-Fälle von Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 10 % bis mehr als 25 % relevant, weil deren Änderung voraussetzt, dass die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich überhaupt noch berichtigungsfähig sind; dies ist in jedem einschlägigen Einzelfall zu prüfen. Gleiches gilt für die Fälle bereits erfolgter Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 1 % bis weniger 10 %.

Gerade aber für **zukünftig noch erfolgende Veräußerungen** ist anzuraten, die Entwicklung der Beteiligungsquoten und eben auch die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren, um ggf. einen höheren Anteil eines nicht steuerbaren Wertzuwachses nachweisen zu können.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Bei Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG zählen **Due Dilligence-Kosten** zu den steuerlich relevanten **Anschaffungskosten** (FG Köln, Urteil vom 6.10.2010, Aktenzeichen 13 K 4188/07, EFG 2011, 264). Allerdings müssen diese Kosten schon „durch eine grundsätzlich gefasste Erwerbsentscheidung“ veranlasst sein.

#### Hinweis:

Für „Privatanleger“ ist bei dieser Abgrenzung also ganz entscheidend, dass nach der Rechtsprechung die Kosten der Anschaffung ab dem Zeitpunkt zu berücksichtigen sind, ab dem die (bedingte) Kaufabsicht besteht; dies sollte unbedingt dokumentiert werden.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Bei Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG zählen **Abwicklungskosten**, die nach Vollbeendigung einer GmbH anfallen, **nicht** zu den steuerlich noch relevanten **nachträglichen Anschaffungskosten** (BFH v. 9.6.2010, Aktenzeichen IX R 52/09, HFR 2011, 169). Im Streitfall konnte ein Gesellschafter keine Zahlungen an Gläubiger der GmbH steuerlich geltend machen, die er gezahlt hatte, obwohl die zu Grunde liegende Verbindlichkeit wegen der Vollbeendigung der GmbH gar nicht mehr bestand.
- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Wird ein Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG (d.h. die entsprechende Kaufpreisforderung) uneinbringlich, so stellt ein solcher **Forderungsausfall** ein sog. steuerlich rückwirkendes Ereignis dar und reduziert entsprechend den Veräußerungsgewinn nachträglich (BFH vom 22.12.2010, Aktenzeichen I R 58/10, GmbHR 2011, 378).
- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen:** Wird ein Veräußerungsverlust i.S.d. § 17 EStG in Höhe der Anschaffungskosten geltend gemacht, so muss der Gesellschafter nachweisen, dass er die **Stammeinlage** überhaupt **erbracht** hat (BFH vom 8.2.2011, Aktenzeichen IX R 44/10, HFR 2011, 869).

**Hinweis:**

Den Gesellschafter trifft nach Auffassung des BFH grundsätzlich die **Beweislast** für die vollständige Einzahlung der Stammeinlage. Dieser Beweis kann durch Indizien erbracht werden, gleichwohl ist anzuraten, die Einzahlungsbelege dauerhaft aufzubewahren.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen (Halbabzugsverbot und Anrechnungsverfahren):** Wenn Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 EStG veräußert werden, dann kommt das Teileinkünfteverfahren (bzw. bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren) zur Anwendung mit der Konsequenz, dass der Veräußerungsgewinn zu 40 % (bzw. bis 2008 zu 50 %) steuerfrei ist. Im Gegenzug können dann allerdings entsprechende Veräußerungsverluste auch nur zu 60 % (bzw. bis 2008: 50 %) mit anderen Einkünften verrechnet werden. Vor diesem Hintergrund hat der BFH (Urteil vom 6.4.2011, Aktenzeichen IX R 28/10, HFR 2011, 1090) entschieden, dass das Halb- bzw. Teilabzugsverbot dann nicht anzuwenden ist (also Veräußerungsverluste doch vollständig verrechenbar sind), wenn der Stpfl. lediglich solche durch seine Beteiligung an der GmbH vermittelten **Einnahmen** erzielt hat, für die noch das frühere **Anrechnungsverfahren** galt.

Mit Urteil vom 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 61/10, HFR 2011, 960) hat der BFH auch entschieden, dass das teilweise Abzugsverbot auch dann nicht greift, wenn lediglich ein **symbolischer Kaufpreis** vereinbart wurde. Das teilweise Abzugsverbot greift allerdings wohl, wenn nicht nur ein symbolischer, sondern ein lediglich geringer Kaufpreis erzielt wird (so der BFH mit Urteil vom 6.4.2011, Aktenzeichen IX R 40/10, HFR 2011, 959).

**Hinweis:**

Mit Wirkung ab 2010 hat der Gesetzgeber das gesetzliche Halbabzugsverbot dahingehend verschärft, dass Veräußerungs- bzw. Liquidationsverluste in jedem Fall nur noch zu 60 % mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen.

#### 4. 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 2011 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- a) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Zusammensetzung der Vergütung, Tantiemen, sonstige Bestandteile und Nebenleistungen)
- b) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- c) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

#### a) Geschäftsführerverträge

- **VGA bei Nichteinhaltung einer „qualifizierten Schriftformklausel:** Das FG Düsseldorf hat mit seinem Ende 2010 veröffentlichten Urteil vom 3.2.2010 (Aktenzeichen 6 K 2686/07, EFG 2010, 1531, rkr.) entschieden, dass die mündliche Änderung eines Anstellungsvertrags bei Vereinbarung einer „qualifizierten Schriftformklausel“ zivilrechtlich unwirksam ist und dass dieses Indiz für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (z.B. einer Gehaltserhöhung) für die Annahme einer vGA ausreichen kann. Im Streitfall hat das FG das Vorliegen einer vGA bejaht, weil trotz qualifizierter Schriftformklausel die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ohne entsprechende schriftliche Vereinbarung erhöht worden waren.

**Hinweis:**

Das Urteil zeigt die Problematik auf, die mit den sog. qualifizierten Schriftformklauseln (z.B. „*Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform. Mündliche Vereinbarungen zur Befreiung von der Schriftform sind unwirksam.*“) verbunden ist. Aus steuerlicher Sicht wird daher regelmäßig empfohlen, derartige Klauseln aus sämtlichen Verträgen über Dauerschuldverhältnisse zwischen GmbH und Gesellschafter zu streichen, um so die aus mündlich vereinbarten Vertragsänderungen resultierende Gefahr der Umqualifizierung von Leistungsvergütungen an den Anteilseigner zumindest in diesem Punkt zu reduzieren.

- **Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern:** Der BFH hat mit Beschluss vom 9.2.2011 (Aktenzeichen I B 111/10) seine bisherige Rechtsprechung zur Angemessen-

heit der Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Fälle der Bestellung mehrerer Geschäftsführer wie folgt fortgeführt:

Die Bestimmung der angemessenen Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern unterliegt danach keinen festen Regeln. Vielmehr ist der angemessene Betrag im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden muss. Dabei wird im Grundsatz jede im Geschäftsverkehr übliche Wertfindungsmethode anerkannt. Bei Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, wie eine mit Fremdgeschäftsführern bestückte Kapitalgesellschaft die Leistung ihrer Geschäftsführer vergütet hätte. Dabei kann es im Einzelfall sachgerecht sein, einen für die Gesamtgeschäftsführung ermittelten Wert durch die Anzahl der Geschäftsführer zu dividieren. Ergänzend ist dabei stets aber auch zu prüfen, ob der so gefundene Wert im Hinblick auf besondere Aufgaben oder Qualifikationen des jeweiligen Geschäftsführers korrigiert werden muss.

- **Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit sind auch für Geschäftsführer von Bäckereien vGA:** Mit seinem erst in 2011 veröffentlichten Beschluss vom 12.10.2010 (Aktenzeichen I B 45/10) hat der BFH seine ständige Rechtsprechung bestätigt, wonach an Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlte Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit regelmäßig vGA darstellen.

#### Hinweis:

Die Vereinbarung derartiger Zuschläge führt regelmäßig zur Annahme von vGA. Nur in besonderen Ausnahmefällen werden Zuschläge für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit als ausschließlich betrieblich veranlasst angesehen (und damit vGA verneint), z.B. wenn mittels eines betriebsinternen Fremdvergleichs nachgewiesen werden kann, dass derartige Zuschläge gleichermaßen auch Arbeitnehmern vereinbart und gewährt worden sind, die nicht Gesellschafter sind.

#### b) Pensionszusagen

- **Vorzeitige Auszahlung einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer keine vGA:** Die vorzeitige Auszahlung einer Pension an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer, der weiterhin als Geschäftsführer tätig ist, muss keine vGA begründen. Dies hat das FG Düsseldorf mit Beschluss vom 3.8.2010 (Aktenzeichen 6 V 1868/10, EFG 2010, 1720) entschieden. Im Streitfall hatte eine GmbH eine Versorgungszusage erteilt und, nachdem die Leistungen aus einer Rückdeckungsversicherung fällig wurden, ihrem **weiterhin tätigen Geschäftsführer** die zugesagte Kapitaleistung mit Erreichen der Altersgrenze ausbezahlt und dies gegen die in gleicher Höhe passivierte Pensionsrückstellung gebucht, so dass sich keine Gewinnauswirkung ergab. Eine vGA war darin nach Auffassung des FG nicht zu sehen, weil die Zahlung erfolgsneutral war.
- **Verdeckte Einlage (vE) bei Verzicht auf eine Pensionszusage:** Die OFD Karlsruhe hat mit Schreiben vom 17.9.2010 (DStR 2010, 2135) zum Verzicht ei-

nes Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Pensionsanwartschaft (und hierbei insbesondere zum Verzicht auf den sog. „future service“) Stellung genommen. Es ist wie folgt zu unterscheiden: Führt der Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers dazu, dass der Barwert der geänderten Zusage unter dem Barwert des bereits erdienten Teils der bisherigen Zusage liegt, so liegt in der Wertdifferenz einerseits eine vE in die GmbH und andererseits eine einkommensteuerpflichtige Tätigkeitsvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers. Wird hingegen auf den sog. „future service“, d.h. auf den Teil der Pensionszusage verzichtet, der bis zum Verzicht noch nicht erdient worden ist, so kann es nach Auffassung der Finanzverwaltung auch insoweit zu einer vE und zu der Annahme einer einkommensteuerpflichtigen Tätigkeitsvergütung kommen; dies hängt von der Höhe des nach dem Verzicht noch verbleibenden Barwerts ab.

#### Hinweis:

Der Verzicht auf eine Pensionszusage bedarf sorgfältiger Überlegungen. Der steuerliche Nachteil liegt in der Fiktion eines steuerpflichtigen Zuflusses beim verzichtenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Der steuerliche Vorteil, der sich aus der Annahme einer vE ergibt, folgt insbesondere aus der damit verbundenen Erhöhung der Anschaffungskosten. Dies kann bei z.B. Anteilsveräußerung, Umwandlung oder Liquidation vorteilhaft sein; eine vorausschauende und abwägende Planung ist also unverzichtbar.

- **Überversorgte Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer:** In Fortführung seiner Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vom 28.4.2010 (Aktenzeichen I R 78/08, DStRE 2010, 976) entschieden, dass die Erteilung einer sog. Nur-Pensionszusage, der keine ernstlich vereinbarte Umwandlung eines anderweitig vereinbarten Barlohns zu Grunde liegt, regelmäßig eine sog. Überversorgung (und damit eine vGA) nach sich zieht.

#### Hinweis:

Im Rahmen seiner Urteilsbegründung hat der BFH i.Ü. seine ständige Rechtsprechung unterstrichen, nach der die Anerkennung einer Versorgungszusage in jedem Falle die Berücksichtigung einer Probezeit voraussetzt.

#### c) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH / Minderungen des Vermögens bei der GmbH

- **Zahlung der Beiträge für eine Rückdeckungsversicherung:** Die Übernahme von Beiträgen für eine Rückdeckungsversicherung durch eine GmbH zu Gunsten ihrer Gesellschafter führt zu einer vGA. Dies hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 9.3.2011 (Aktenzeichen 12 K 12267/07, EFG 2011, 1737 = GmbHR 2011, 670) entschieden. Im Streitfall hatte die GmbH ihren Gesellschafter-Geschäftsführern jeweils eine Pensionszusage erteilt und später mit diesen vereinbart, dass die Rückdeckungsversicherung von diesen selbst bedient werden und die GmbH allein als Zahlstelle fungieren sollte. Die GmbH erhöhte in der Folgezeit aber weder die Pensionsrückstellung noch den An-

spruch aus der Rückdeckungsversicherung, behandelte jedoch die Zahlungen an die Rückdeckungsversicherung als Betriebsausgaben. Darin sind vGA zu erkennen, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter keine Veranlassung gesehen hätte, diese Zahlungen zu Gunsten der GmbH-Gesellschafter zu übernehmen.

- **VGA bei von einer GmbH an ihren Gesellschafter geleistete Darlehenszinsen:** Mit dem vorgenannten Urteil vom 9.3.2011 (Aktenzeichen 12 K 12267/07, EFG 2011, 1737 = GmbHR 2011, 670) hat das FG Berlin-Brandenburg in Fortführung der Rechtsprechung des BFH außerdem entschieden, dass vereinbarte Zinsen für Gesellschafterdarlehen (nur) dann eine vGA darstellen, wenn sie über den marktüblichen Zinsen liegen. Dabei sei im Rahmen eines Fremdvergleichs von der für den Stpfl. günstigsten Vergleichsvergütung auszugehen; die sog. Mittelwertmethode (wonach sich im Zweifel Darlehensgläubiger und Darlehensschuldner die Spanne zwischen banküblichen Haben- und Sollzinsen teilen) sei nach der neueren Rechtsprechung nicht mehr haltbar. Vielmehr sei darauf abzustellen, zu welchen Konditionen die GmbH anderweitig einen Kredit hätte erhalten können.

#### Hinweis:

Auch dieses Urteil betont einmal mehr den **Fremdvergleichsmaßstab** und die Empfehlung, sich bei entsprechenden Abmachungen an dem zu orientieren, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter vereinbart hätte.

- **Aufwendungen für Geburtstagsfeier des Geschäftsführers:** Mit Urteil vom 16.2.2011 (Aktenzeichen 12 K 12087/07, www.stotax-first.de) hat das FG Berlin-Brandenburg die Rechtsprechung des BFH zur Übernahme von Aufwendungen unter dem Gesichtspunkt der vGA fortgeführt und entschieden, dass in der Übernahme der Kosten für die Feier eines runden Geburtstags des Gesellschafter-Geschäftsführers durch eine GmbH auch dann eine vGA zu sehen ist, wenn in der Einladung gleichzeitig auf das fünfjährige Unternehmensjubiläum hingewiesen wird. In seiner Begründung führt das FG Berlin-Brandenburg aus, dass die Aufwendungen der GmbH für die Feier einen dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugewendeten Vermögensvorteil darstellen, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter unter ansonsten gleichen Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Insoweit lägen Kosten der Lebensführung des Gesellschafter-Geschäftsführers vor, zu deren Übernahme für die GmbH kein Anlass bestand.

#### Hinweis:

Nach dieser rechtskräftigen Entscheidung sollten Feiern vermieden werden, bei denen geschäftliche und private Anlässe miteinander verbunden werden. Eine geringfügige private Mitveranlassung sollte auch steuerlich zu akzeptieren sein, allerdings wird die Rechtsprechung entscheidungserheblich darauf abstellen, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter, um Angehörige des öffentlichen Lebens,

der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Jubilars handelt, in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet, und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist, oder ob dies nicht der Fall ist. Auch eine Aufteilung der Kosten war nicht möglich, da der Anlass der Feier ein doppelter war und deshalb nicht ersichtlich war, inwieweit eine Aufteilung stattfinden könnte.

- **VGA bei Übernahme „privater“ Renovierungskosten durch eine GmbH:** Mit seiner erst in 2011 veröffentlichten Entscheidung vom 28.9.2010 (Aktenzeichen IX R 42/09, HFR 2011, 158) hat der BFH in Bestätigung seiner ständigen Rechtsprechung entschieden, dass die Übernahme von privaten Aufwendungen (hier: eine Wohnung des Gesellschafters betreffenden Renovierungskosten) durch eine GmbH als vGA zu werten ist.

#### Hinweis:

Übernimmt eine GmbH Aufwendungen, die dem Grunde nach von ihrem Gesellschafter zu tragen wären, so stellt dies einen typischen Fall der vGA dar, weil eine Vermögensminderung auf der Ebene der GmbH vorliegt, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht hingenommen hätte.

- **VGA bei Veräußerung von Aktien an den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Mit rechtskräftigem Urteil vom 16.11.2010 (Aktenzeichen 8 K 943/07, GmbHR 2011, 218) hat das FG Sachsen anlässlich eines Aktienverkaufs an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer zu dem für die Annahme einer vGA erforderlichen Merkmal der „Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung“ auf der Ebene der GmbH Stellung genommen. Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem Gesellschafter ein Aktienpaket verkauft, das dieser bereits im Folgejahr zum 4,6-Fachen des Einstandspreises weiterveräußerte; darin sah die Finanzverwaltung eine vGA.

Das FG Sachsen lehnte die Annahme einer vGA ab, weil vom Gesellschafter nachgewiesen werden konnte, dass das erste Veräußerungsgeschäft einerseits auf der Basis einer Wertermittlung nach dem (mittlerweile obsoleten) sog. Stuttgarter Verfahren erfolgt war, und andererseits der Gesellschafter in zeitlicher Nähe auch von Dritten Aktien zu einem entsprechend niedrigen Preis erworben hatte (Fremdvergleich). Eine verhinderte Vermögensmehrung habe nicht vorgelegen, weil es zum Zeitpunkt des Erwerbs keinen anderen Kaufinteressenten gab, der bindend ein höheres Kaufangebot als der Gesellschafter abgegeben hätte. Und eine Vermögensminderung bei der GmbH sei nicht eingetreten, weil der Kaufpreis die Buchwertansätze der Aktien bei der GmbH überstiegen hatte.

#### Hinweis:

Diese Entscheidung verdeutlicht, dass Veräußerungsgeschäfte (insbesondere solche über Beteiligungen oder Immobilien) zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter immer sorgfältig geplant und dokumentiert werden sollten. Soweit keine Vergleichspreise oder -werte verfügbar sein sollten, sollte

in Zweifelsfällen die Erstellung eines Bewertungsgutachtens in Erwägung gezogen werden.

**VIII. Beilage „Abgabe- und Zahlungstermine 2012“**

zum Mandanten-Rundschreiben „Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2011/2012“

**1. Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2012<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. (13.1.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	12/2011	IV/2011
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2011		
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	11/2011	
	25.1./27.1.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2012	
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	1/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung		IV/2011
	10.2. (13.2.)	<sup>1/11</sup> Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2012	12/2011	
	15.2. (20.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		I/2012
	23.2./27.2.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2012	
März	12.3. (15.3.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	2/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2012	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		I/2012
	26.3./28.3.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2012	
April	10.4. (13.4.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	3/2012	I/2012
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2012	
	24.4./26.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2012	

Mai	10.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	4/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2012	I/2012
	15.5. (18.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		II/2012
	24.5./29.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2012	
Juni	11.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	5/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2012	
		25.6./27.6.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2012
Juli	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	6/2012	II/2012
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2012	
	2.7. (5.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	25.7./27.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2012	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	7/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2012	II/2012
	15.8. <sup>2</sup> (20.8.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		III/2012
	27.8./29.8.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2012	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	8/2012	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2012	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2012
	24.9./26.9.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2012	
Oktober	10.10. (15.10.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	9/2012	III/2012
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2012	
		25.10./29.10. <sup>2</sup>	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2012

November	12.11. (15.11.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug	10/2012	III/2012  IV/2012
		Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung	9/2012	
	15.11. (19.11.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		
	26.11./28.11.	Meldung/Zahlung Soziali- versicherungsbeiträge	11/2012	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug	11/2012	IV/2012
		Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung	10/2012	
		Einkommensteuer, Kör- perschaftsteuer		
	19.12./21.12.	Meldung/Zahlung Soziali- versicherungsbeiträge	12/2012	

<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.

## 2. 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 Folgejahres (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 Umsatzsteuervorauszahlung 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 **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 Folgejahres (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 Folgejahres).

#### 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 Kalenderjahres 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.

## b) 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.

## c) 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.

## d) Schonfristen

### aa) Abgabefrist

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

#### Hinweis:

USt-Voranmeldungen und Lohnsteuer-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.

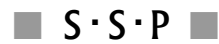
Die Finanzämter setzen aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag fest, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch 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



## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Link, Telefon 0751/ 8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbezogen auf den konkreten Einzelfall übertragen.