

**Ausgabe 07/2010**

**Steuerlicher Hinweis zum Jahreswechsel 2010/2011**

Datum 10.12.2010

## Themen dieser Ausgabe

- Änderung der Abschreibungsregeln
- Geringwertige Wirtschaftsgüter
- E-Bilanz
- Verlustnutzung
- Jahressteuergesetz 2010

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

generell bedarf der Jahreswechsel als Schnittpunkt zweier Besteuerungszeitpunkte einer besonderen Beachtung. Dies trifft im betrieblichen Bereich regelmäßig auf die Bilanzpolitik zu, aber auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen sowie aus Vermietung und Verpachtung kann durch frühzeitig eingeleitete Sachverhaltsgestaltungen die Steuerbelastung oftmals deutlich vermindert oder zumindest ein Hinausschieben der Steuerbelastung erreicht werden.

Im Bereich der Bilanzierung treten mit dem 1.1.2011 Rechtsänderungen zu den Abschreibungsregeln und den Voraussetzungen des Investitionsabzugsbetrags bzw. der Sonderabschreibungen ein. Auch das nunmehr bestehende Wahlrecht zwischen der Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter oder der Abschreibung in einem jahresbezogenen Sammelposten ist zu berücksichtigen. Weiterhin ist auf die elektronische Übermittlung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung hinzuweisen.

Daneben gilt es im Hinblick auf den Jahreswechsel Fristen zu beachten und eintretende Rechtsänderungen umzusetzen, so insbesondere verschiedene bei der Lohnsteuerberechnung relevante Rechengrößen.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT · STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPF LICHTIGEN</b>	<b>1</b>
1. Aktuelles zum Jahressteuergesetz 2010	1
2. Frist für die Altersvorsorgezulage 2008	1
3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen	1
4. Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge	1
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>2</b>
1. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2011	2
2. Sachbezugswerte für 2011	2
3. Weitergeltung der Lohnsteuerkarten aus 2010	3
4. Steuerfreiheit von Weihnachtsfeiern im Unternehmen	3
5. Werbungskosten in 2010	4
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>6</b>
1. Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern und Sammelposten	6
2. Auslaufen der degressiven AfA mit dem 31.12.2010	7
3. Investitionsabzugsbetrag	7
4. Geltendmachung von ausländischen Vorsteuern aus 2009 noch bis 31.3.2011 möglich	7
5. Vermeidung der Zinsschranke	8
6. Handlungsbedarf beim Sondertarif für nicht entnommene Gewinne	8
7. Keine Nachholung von Abschreibungen bei nicht eingebuchten Wirtschaftsgütern	9
8. Einführung der E-Bilanz verschoben	9
9. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern	9
10. Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen	10
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>10</b>
1. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten	10
2. Optimierung der Gewerbesteueranrechnung	10
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNF TEN</b>	<b>11</b>
1. Nutzung von Altverlusten aus Spekulationsgeschäften	11
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>11</b>
1. Steuerminderung noch für das Jahr 2010	11
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>12</b>
1. Neues aus der Gesetzgebung	12
2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel	13
3. Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für die GmbH und ihre Gesellschafter	15
4. Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	17
5. Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2011 <sup>1</sup>	20

## I. Für alle Steuerpflichtigen

### 1. Aktuelles zum Jahressteuergesetz 2010

Das Jahressteuergesetz 2010 bringt zum 1.1.2011 eine Vielzahl an steuerlichen Änderungen. Aus den Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010, die für alle Steuerpflichtigen von Interesse sind, seien folgende genannt:

- **Beseitigung des „Seeling-Effekts“ beim Vorsteuerabzug von Grundstücken:** Wird ein Wirtschaftsgut zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt, so kann dieses bisher noch in vollem Umfang dem unternehmerischen Vermögen im Sinne des Umsatzsteuerrechts zugeordnet werden. Dies bedeutet auch, dass ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer aus dem Erwerb des teilweise unternehmerisch genutzten Wirtschaftsguts den vollen Vorsteuerabzug geltend machen kann, also auch den Teil der Vorsteuern, der auf den privat genutzten Anteil entfällt. Als Korrektiv muss dann allerdings in der Folgezeit der Wert der nichtunternehmerischen Nutzung der Umsatzsteuer unterworfen werden. Letztlich kann sich im Einzelfall ein beachtlicher Zins- und Liquiditätsvorteil ergeben. Besonders vorteilhaft ist dieses sog. **Seeling-Modell**, welches auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 8.5.2003 zum Fall Wolfgang Seeling zurückgeht, bei Immobilien. So kann ein Unternehmer oder Freiberufler die **volle Vorsteuer aus den Baukosten einer Immobilie** geltend machen, wenn die Immobilie in entsprechendem Mindestumfang auch unternehmerisch genutzt werden soll. Dieser Vorteil wird nun bei Grundstücken abgeschafft; insoweit ist der Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Nutzung beschränkt.

#### Hinweis:

Diese einschränkende Neuregelung gilt für **Gebäude, die nach dem 31.12.2010 erworben werden bzw. bei denen nach dem 31.12.2010 mit dem Bau begonnen wird**. Für den Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes ist der Kaufvertrag und nicht Auflassung und Eintragung maßgebend. Als Baubeginn gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. Bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, kommt es auf den Zeitpunkt an, in dem die Bauunterlagen bei der Baubehörde eingereicht werden. Insoweit bestehen **bis zum Jahresende noch Gestaltungsmöglichkeiten**.

- **Steuererstattungszinsen**, soweit sie auf Steuern entfallen, die als Ausgaben nicht abziehbar sind, also insbesondere Erstattungszinsen zur Einkommensteuer, unterliegen nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht der Einkommensteuer. Der Gesetzgeber hat diese aus Sicht der Finanzverwaltung unerwünschte Rechtsprechung durch eine Gesetzesänderung, welche die Steuerpflicht festschreibt, beseitigt.
- Private **Veräußerungsgeschäfte bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs** unterliegen danach nicht mehr der Besteuerung. So ist z.B. der Verlust aus dem Verkauf eines sog. Jahreswagens im privaten Bereich innerhalb der Jahresfrist steuerlich irre-

levant.

### 2. Frist für die Altersvorsorgezulage 2008

Wurde ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Altersvorsorgezulage für 2008 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2010** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts geschehen.

### 3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen**, wie Gärtner, Fensterputzer oder Pflegeleistungen, können in 2010 in Höhe von 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € 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:

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 2010 vorzuziehen. Die Steuerermäßigung ist von einem Nachweis abhängig. So muss über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Darüber hinaus muss sie noch in 2010 durch Überweisung bezahlt sein.

### 4. Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

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 Jahr betragen. Um den Kindergeldanspruch zu sichern, sollte 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 ab 2009 der Abgeltungsteuer unterliegen, werden als Einkünfte berücksichtigt. Der Sparerpauschbetrag bleibt bei den Bezügen unberücksichtigt.

Bei Lohneinkünften ist insbesondere zu beachten:

- Lohneinkünfte werden wenigstens um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € gemindert. Höhere Werbungskosten können abgezogen werden, soweit sie angefallen sind.
- Bei der Berechnung des Grenzbetrags ist auch ohne gesonderten Nachweis ein Betrag von **16 € jährlich für Kontoführungsgebühren** als beruflich bedingte Werbungskosten des Kindes bei dessen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zu berücksichtigen (so Finanzgericht des Saarlandes v. 20.4.2010, Aktenzeichen 2 K 1179/09).
- Das Finanzgericht 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, sodass die höheren Kilometer-Pauschsätze 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.

- Vermögenswirksame Leistungen sind auch Einkünfte im steuerlichen Sinne.

**Hinweis:**

Auf Grund der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes sollte im Einzelfall rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

**II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

**1. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2011**

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst. Erstmals sinken die Beitragsbemessungsgrenze und die Versicherungspflichtgrenze in der Kranken- und Pflegeversicherung. Die maßgeblichen Werte stellen sich wie folgt dar:

	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2010	2011	2010	2011
<b>Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung</b>				
Beitragsbemessungsgrenze	66 000,00 €	66 000,00 €	55 800,00 €	57 600,00 €
- jährlich	5 500,00 €	5 500,00 €	4 650,00 €	4 800,00 €
- monatlich				
<b>Gesetzliche Krankenversicherung/ Pflegeversicherung</b>				
Beitragsbemessungsgrenze	45 000,00 €	44 500,00 €	45 000,00 €	44 500,00 €
- jährlich	3 750,00 €	3 712,50 €	3 750,00 €	3 712,50 €
- monatlich				
Versicherungspflichtgrenze	49 950,00 €	49 500,00 €	49 950,00 €	49 500,00 €
- jährlich	4 162,50 €	4 125,00 €	4 162,50 €	4 125,00 €
- monatlich				
Versicherungspflichtgrenze nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren	45 000,00 €	44 500,00 €	45 000,00 €	44 500,00 €
- jährlich	3 750,00 €	3 712,50 €	3 750,00 €	3 712,50 €
- monatlich				

**Hinweis:**

Der **Beitragssatz zur Krankenversicherung** soll von 14,9 % auf **15,5 %** angehoben werden. Auf Grund der Abzugsfähigkeit der Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben ergibt sich insoweit aber auch eine Minderung beim Lohnsteuereinbehalt bzw. bei der Einkommensteuer.

**2. Sachbezugswerte für 2011**

Wird den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfü-**

**gung gestellt**, sind das sog. Sachbezüge. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil“ steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung, welche sich wie folgt entwickeln:

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			mtl.	tgl.	mtl.	tgl.
2010	215,00 €	204,00 €	47,00 €	1,57 €	84,00 €	2,80 €
2011	217,00 €	206,00 €	47,00 €	1,57 €	85,00 €	2,83 €

**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.

**3. Weitergeltung der Lohnsteuerkarten aus 2010**

Die bisherige von der Gemeinde ausgestellte Lohnsteuerkarte in Papierform wird durch ein elektronisches Verfahren abgelöst. Hierzu wird beim Bundeszentralamt für Steuern eine Datenbank aufgebaut, welche die für den Lohnsteuerabzug relevanten Abzugsmerkmale aller Bürger speichert. Der Arbeitgeber kann diese Daten dann abrufen und beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen. Vorgesehen war die Einführung dieses Verfahrens bereits ab 2011. Aus diesem Grunde sind die Lohnsteuerkarten letztmals für 2010 ausgegeben worden.

Der Aufbau der notwendigen Ressourcen ist aber noch nicht abgeschlossen, sodass diese Vorgehensweise frühestens ab 2012 genutzt werden kann. Aus diesem Grunde wird für den **Lohnsteuerabzug in 2011 Übergangsweise die für 2010 ausgestellte Lohnsteuerkarte weitergenutzt**. Grundsätzlich sind die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragenen Freibeträge oder Faktoren auch im Lohnsteuer-Abzugsverfahren 2011 zu berücksichtigen, soweit keine abweichenden Eintragungen erfolgt sind. Änderungen können diesbezüglich auf der Lohnsteuerkarte 2010 für 2011 bis zum 30.11.2011 eingetragen werden. Der Arbeitgeber muss deshalb die Lohnsteuerkarte weiter aufbewahren.

Sämtliche **Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte 2010** obliegen **ab 1.1.2011 dem Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers**.

**Hinweis:**

Ist keine Lohnsteuerkarte für 2010 ausgestellt worden, wird sie aber für 2011 benötigt, erstellen die Finanzämter auf Antrag eine Ersatzbescheinigung. Bei Auszubildenden, die erstmalig in 2011 berufstätig werden, kann ohne Vorlage der Steuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung der Lohnsteuerabzug nach Lohnsteuerklasse I vorgenommen werden (der Auszubildende muss seinem Arbeitgeber die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt und die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft mitteilen und schriftlich bestätigen, dass es sich um ein erstes Dienstverhältnis handelt).

**4. Steuerfreiheit von Weihnachtsfeiern im Unternehmen**

Veranstaltet der Arbeitgeber eine Weihnachtsfeier für die Belegschaft, so stellen die damit verbundenen Zuwendungen an den Arbeitnehmer unter bestimmten Bedingungen keinen Arbeitslohn dar. Zunächst muss es sich um eine **Betriebsveranstaltung** handeln, also eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, bei der die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht. Dabei kann der Teilnehmerkreis aber auch beschränkt werden, soweit dies nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen anzusehen ist. **Betriebsveranstaltungen sind deshalb** auch solche Veranstaltungen, die z.B.

- jeweils **für eine Organisationseinheit des Betriebs**, z.B. Abteilung oder Filiale, durchgeführt werden, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können,
- nur für einzelne Abteilungen eines Unternehmens, die eng zusammenarbeiten, gemeinsam durchgeführt werden; Voraussetzung ist, dass die abteilungsübergreifende Veranstaltung allen Arbeitnehmern der teilnehmenden Abteilungen offen steht,
- nach der Art des Dargebotenen nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind (z.B. Weihnachtsfeier für Arbeitnehmer mit Kindern, bei der ein Märchen aufgeführt wird),
- nur für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens veranstaltet werden (**Pensionärstreffen**),
- nur für solche Arbeitnehmer durchgeführt werden, die bereits im Unternehmen ein rundes (10-, 20-, 25-30-, 40-, 50-jähriges) Arbeitnehmerjubiläum gefeiert haben oder in Verbindung mit der Betriebsveranstaltung feiern (**Jubilarfeiern**).

**Keine Betriebsveranstaltungen sind** danach aber z.B.

- eine nur Führungskräften eines Unternehmens vorbehaltene Abendveranstaltung,
- Veranstaltungen zur Ehrung eines einzelnen Jubilars oder die Verabschiedung eines einzelnen Mitarbeiters aus dem Betrieb,
- Veranstaltungen anlässlich des Geburtstags eines Arbeitnehmers.

Weiterhin muss es sich um eine „übliche“ **Betriebsveranstaltung** handeln. Hierzu sind zwei Kriterien heranzuziehen:

- Betriebsveranstaltungen sind in Bezug auf die Häufigkeit als üblich anzusehen, wenn nicht mehr **als zwei Betriebsveranstaltungen** im Kalenderjahr für den selben Kreis von Begünstigten durchgeführt werden.
- Ausgestaltung der Feier.

Hinsichtlich der **Ausgestaltung der Feier** ist auf die Art der Zuwendungen und deren Höhe abzustellen. Übliche Zuwendungen sind insbesondere:

- Die Gewährung von Speisen, Getränken und Süßigkeiten.
- Die Übernahme der Übernachtungs- und Fahrtkosten, auch wenn die Fahrt als solche schon einen Erlebniswert hat, wie z.B. eine Schiffsfahrt auf einem Vergnügungsdampfer oder eine Busfahrt in eine landschaftlich reizvolle Gegend.
- Die Überlassung von Eintrittskarten für Museen, Sehenswürdigkeiten usw., die im Rahmen einer Betriebsveranstaltung besucht werden.
- Die Überlassung von Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, es sei denn, dass sich die Betriebsveranstaltung im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft.
- Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. Saalmiete, Musik, Kegelbahn, künstlerische und artistische Darbietungen. Der Auftritt prominenter Künstler darf jedoch nicht der wesentliche Zweck der Betriebsveranstaltung sein.
- Die Überreichung von Geschenken. Üblich ist auch die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber eine deswegen gewährte Barzuwendung. Allerdings darf der Wert des Geschenks 40 € nicht übersteigen.

#### Hinweis:

**Geschenke an die Arbeitnehmer aus Anlass des Weihnachtsfestes** sind bis zu einem Wert von 40 € nicht der Lohnsteuer zu unterwerfen. Insoweit handelt es sich allerdings um eine Freigrenze, d.h., wenn dieser Wert auch nur geringfügig überschritten wird, ist der Gesamtbetrag lohnsteuerpflichtig.

Betragen die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer für die üblichen Zuwendungen an den einzelnen Arbeitnehmer insgesamt **mehr als 110 € je Veranstaltung** so sind die Aufwendungen dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. Zur Ermittlung des Durchschnittsbetrags sind alle Kosten – einschließlich der Aufwendungen für den äußeren Rahmen und für Geschenke – zu summieren und durch die Anzahl aller Teilnehmer (z.B. Arbeitnehmer, Ehefrau des Arbeitnehmers, Betriebsinhaber) zu teilen. Überschreitet der so ermittelte Betrag die 110 €-Grenze – wenn auch nur geringfügig –, so ist der gesamte Betrag steuer- und beitragspflichtig. Nehmen Ehegatten oder Angehörige (z.B. Verlobte, Kind) an der Veranstaltung teil, so sind die auf diese Personen

entfallenden Zuwendungen dem Arbeitnehmer zuzurechnen.

#### Hinweis:

Gehören die Zuwendungen der Betriebsveranstaltung zum Arbeitslohn, weil z.B. die 110 €-Grenze überschritten wird, so unterliegen diese grundsätzlich der Lohnsteuer und der Sozialversicherung. **Möglich ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 %**, wobei die Zuwendungen dann nicht zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören.

### 5. Werbungskosten in 2010

#### a) Grundsätze des Werbungskostenabzugs

Um die Steuerlast für das Jahr 2010 zu mindern, kann überlegt werden, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Ausgaben im Jahr 2010 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 920 €** übersteigen. Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden (z.B. 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.

#### Hinweise:

„**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**“, für die besondere Voraussetzungen und Höchstbeträge gelten, können gesondert **neben** dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag wie Werbungskosten abgezogen werden.

#### b) Häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einschließlich der Kosten für die Ausstattung können seit 1996 im Regelfall nicht mehr steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden. Insoweit gibt es zwei Ausnahmen:

- Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung**, so sind die Kosten des Arbeitszimmers bis max. 1 250 € abzugsfähig;
- die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet.

Die erstgenannte Ausnahme wurde nun als Reaktion auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom Gesetzgeber **rückwirkend ab 2007 wieder eingeführt**. Dass für die Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann im Zweifel durch eine Bescheinigung des Arbeitgebers nachgewiesen werden.

**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.

**c) Gemischt veranlasste Aufwendungen**

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 Steuerpflichtigen deutlich weiter geworden sind. Dies gilt insbesondere für **Aufwendungen für Fortbildungsreisen**.

Aufwendungen, die eindeutig und klar abgrenzbar ausschließlich betrieblich bzw. beruflich oder privat veranlasst sind, sind unmittelbar dem betrieblichen/beruflichen oder privaten Teil der Aufwendungen zuzuordnen. 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.

Bei einer **untergeordneten betrieblichen bzw. beruflichen Mitveranlassung**, was bei einem Anteil von weniger als 10 % angenommen wird, sind die Aufwendungen in vollem Umfang nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehbar. In diesen Fällen ist aber immer zu prüfen, ob nicht eine abgegrenzte ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasste Tätigkeit vorliegen kann. Umgekehrt gilt aber auch, dass bei einer **untergeordneten privaten Mitveranlassung** die Kosten insgesamt als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die Aufteilung gemischt veranlasster Kosten hat möglichst anhand der Veranlassungsbeiträge zu erfolgen. Es ist ein geeigneter, den Verhältnissen im Einzelfall gerecht werdender Aufteilungsmaßstab zu finden. Der betrieblich/beruflich und privat veranlasste Teil der Aufwendungen kann z.B. nach Zeit-, Mengen- oder Flächenanteilen oder auch durch eine Aufteilung nach Köpfen ermittelt werden.

**Beispiel 1:**

**Sachverhalt:** An der Feier zum 30. Firmenjubiläum des Einzelunternehmens Y nehmen 100 Personen teil und zwar 80 Kunden und Geschäftsfreunde und 20 private Gäste des Firmeninhabers. Die Gesamtkosten der Feier betragen 5 000 €, auf Essen und Getränke entfallen dabei 4 000 €.

**Lösung:** Auf Grund der Teilnahme privater Gäste handelt es sich um eine gemischt betrieblich und privat veranlasste Veranstaltung. Zwar liegt der Anlass der Veranstaltung im betrieblichen Bereich (Firmenjubiläum). Die Einladung der privaten Gäste erfolgte allerdings ausschließlich aus privaten Gründen, sodass die Kosten der Verköstigung und Unterhaltung der privaten Gäste als privat veranlasst zu behandeln sind. Sachgerechtes objektiverbares Kriterium für eine Auf-

teilung ist eine Aufteilung nach Köpfen. 80 Personen nehmen aus betrieblichen Gründen an dem Firmenjubiläum teil, 20 aus privaten Gründen. Damit sind 1 000 € (20 % des Gesamtkosten), die anteilig auf die privaten Gäste entfallen, nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Von den verbleibenden betrieblich veranlassten Kosten in Höhe von 4 000 € sind unter Berücksichtigung der speziellen Abzugsbeschränkungen für Bewirtungsaufwendungen 3 040 € (80 % von 1 000 € + 70 % von 80 % von 4 000 €) als Betriebsausgaben abziehbar.

**Beispiel 2:**

**Sachverhalt:** Ein niedergelassener Arzt besucht einen Fachkongress in London. Er reist Samstagfrüh an. Die Veranstaltung findet ganztägig von Dienstag bis Donnerstag statt. Am Sonntagabend reist er nach Hause zurück.

**Lösung:** Die Kosten für zwei Übernachtungen (von Dienstag bis Donnerstag) sowie die Kongressgebühren sind ausschließlich dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und daher vollständig als Betriebsausgaben abziehbar. Die Flugkosten sind gemischt veranlasst und entsprechend den Veranlassungsbeiträgen aufzuteilen. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der betrieblichen und privaten Zeitanteile der Reise (betrieblich veranlasst sind 3/9). Ein Abzug der Verpflegungskosten als Betriebsausgaben ist nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen für die betrieblich veranlassten Tage zulässig.

**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 aufgezeichnet werden.

**d) 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:**

Da der Steuerpflichtige die Beweislast für die Eignung der Bücher als Arbeitsmittel trägt, ist anzuraten, ausagefähige 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 Veräußerung 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. Gleiches gilt für standfeste **Einzelregale**.

Das Finanzgericht München hat mit rechtskräftigem Urteil vom 27.5.2009 (Aktenzeichen 9 K 859/09) entschieden, dass die Kosten für die **Anschaffung und das Stimmen eines Konzertflügels** als Werbungskosten einer am Gymnasium tätigen Musiklehrerin anzuerkennen sind, wenn der Flügel nachweislich zur Vorbereitung des Unterrichts eingesetzt wird und sich keine Anhaltspunkte für eine mehr als unerhebliche private Nutzung ergeben.

## III. Für Unternehmer und Freiberufler

### 1. Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern und Sammelposten

Mit dem Ziel der Steuervereinfachung wurde seinerzeit die Möglichkeit der Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern – GWG (bis 410 €) abgeschafft und der jahresbezogene Sammelposten eingeführt. Mit dem Ziel der steuerlichen Förderung wurde die Sofortabschreibung von GWG neben dem Sammelposten wieder eingeführt. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 30.9.2010 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2180/09/10001, Dok. 2010/0750885) zu Einzelfragen Stellung genommen. Insoweit ergeben sich für nach dem 31.12.2009 angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter folgende Wahlmöglichkeiten, welche in dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 auszuüben sind:

	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ohne Umsatzsteuer						
	bis 150 €	mehr als 150 € und nicht mehr als 410 €			mehr als 410 € und nicht mehr als 1 000 €	mehr als 1 000 €	
<b>Bilanzierungsmöglichkeit</b>	Möglichkeit der sofortigen Aufwandsverbuchung oder Normalabschreibung	Option 1: Normale Abschreibung	Option 2: Sofortabzug als Betriebsausgaben	Option 3: Erfassung in einem jahresbezogenen Sammelposten und Auflösung über 5 Jahre (Poolabschreibung)	Option 1: Normale Abschreibung	Option 2: Erfassung in einem jahresbezogenen Sammelposten und Auflösung über 5 Jahre (Poolabschreibung)	zwingend: Normalabschreibung
<b>Bindung der Wahl</b>	für jedes WG individuell		Wahlmöglichkeit für das einzelne WG	nur einheitlich für alle im Wirtschaftsjahr angeschafften bzw. hergestellten WG		nur einheitlich für alle im Wirtschaftsjahr angeschafften bzw. hergestellten WG	
<b>Dokumentationsanforderungen</b>	bei Sofortabschreibung nur Erfassung des Zugangs auf dem Buchhaltungskonto		Erfassung von: Tag der Anschaffung/Herstellung oder Einlage, der Anschaffungs-/Herstellungskosten oder des Einlagewerts in einem besonderen Verzeichnis oder in der Buchhaltung	nur buchmäßige Erfassung auf separatem Konto für den jahresbezogenen Sammelposten		nur buchmäßige Erfassung auf separatem Konto für den jahresbezogenen Sammelposten	

#### Hinweis I:

Im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung kann die Poolabschreibung zu einem höheren Aufwand führen, als die Normalabschreibung, da Letztere nur zeitanteilig (monatsgenau), die Poolabschreibung dagegen für das gesamte Jahr in Anspruch genommen werden kann.

#### Hinweis II:

Zu beachten ist, dass die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) – wie früher auch schon – voraussetzt, dass es sich um **selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter** handelt. Hierzu können aus der Rechtsprechung bzw. Finanzverwaltung folgende wichtige Fälle genannt werden:

- (1.) Besteck/Geschirr/Textilien, wie Tischdecken o.Ä. sind GWG;



- (2.) Bücher sind selbständig nutzbar, auch wenn eine komplette Bibliothek gekauft wird; Nachlieferungen zu vorhandenen Loseblattwerken sind Erhaltungsaufwand;
- (3.) EDV: Rechner, Bildschirm, Tastatur, Drucker u.Ä. sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht selbständig nutzbar; Ausnahme nur für Kombinationsgeräte, die auch unabhängig vom Computer zum Faxen oder Scannen genutzt werden können;
- (4.) Möbel und Einrichtungsgegenstände: Elemente, die zu Schreibtischkombinationen, Regalwänden o.Ä. zusammengefügt werden, sind dann als selbständig nutzbar anzusehen, wenn sie für sich standfest sind;
- (5.) Wäsche: Berufskleidung, Bettwäsche, Handtücher o.Ä. sind GWG.

## 2. Auslaufen der degressiven AfA mit dem 31.12.2010

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können derzeit steuerlich wahlweise linear oder degressiv über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Die degressive Abschreibung beläuft sich auf das 2,5-fache der linearen Abschreibung, maximal 25 %. Vorteil der degressiven Abschreibung ist eine frühere Steuerminderung durch die Abschreibung.

Die degressive Abschreibung wurde allerdings nur befristet eingeführt. Diese kann lediglich noch für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die **vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt** werden.

### Hinweis:

Stehen aktuell Investitionen an, so ist ein **Vorziehen zu prüfen**, um noch in den Genuss der degressiven Abschreibung zu kommen. Entscheidend ist insoweit der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung. Völlig unmaßgeblich ist der Zeitpunkt der Bezahlung des Wirtschaftsguts. Dies gilt nicht nur für Bilanzierer, sondern auch für Einnahmen-Überschussrechner, also Kleingewerbetreibende oder Freiberufler.

**Angeschafft** ist ein Wirtschaftsgut i.d.R. mit der Lieferung, also mit dem Gefahrenübergang. Umfasst der Kaufvertrag auch die Montage des Wirtschaftsguts, so ist das Wirtschaftsgut erst mit der Beendigung der Montage angeschafft; wird die Montage dagegen durch den Steuerpflichtigen selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten durchgeführt, so ist das Wirtschaftsgut bereits bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Steuerpflichtigen geliefert.

Das Vorziehen einer Investition noch in das Jahr 2010 würde für 2010 freilich nur die **zeitanteilige Abschreibung** (insoweit ist monatsgenau zu rechnen) ermöglichen. Dennoch wird die degressive Abschreibung für die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts gesichert.

### 3. Investitionsabzugsbetrag

Für zukünftige Investitionen kann ein sog. Investitionsabzugsbetrag in Höhe von bis zu **40 % der voraussichtlichen Investitionssumme, max. 200 000 €**, steuermindernd geltend gemacht werden. Daneben ist im Jahr der Herstellung bzw. Anschaffung, sowie in

den vier Folgejahren eine **Sonderabschreibung** von bis zu insgesamt 20 % der Investitionskosten möglich. Im Einzelnen sind weitere Besonderheiten zu beachten. Diese Vergünstigungen können aber nur dann in Anspruch genommen werden, wenn im Jahr der Inanspruchnahme bestimmte **Größenmerkmale** nicht überschritten werden. Von Bedeutung ist, dass sich diese Größenmerkmale ab 2011 wieder vermindern, sodass weniger Steuerpflichtige in den Genuss dieser Vergünstigungen kommen. Die Beträge stellen sich wie folgt dar:

Größenmerkmal	2010	ab 2011
Betriebsvermögen bei Gewerbebetrieben oder freiwillig Bilanzierenden	bis 335 000 €	bis 235 000 €
Gewinn bei Gewerbebetrieben und Selbständigen mit Einnahme-Überschussrechnung	bis 200 000 €	bis 100 000 €
Wirtschafts- oder Ersatzwirtschaftswert für Land- und Forstwirte	bis 175 000 €	bis 125 000 €

### Hinweis:

Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung errechnet, so spielt die Höhe des Betriebsvermögens keine Rolle. Vielmehr ist ausschließlich auf den Gewinn abzustellen. Maßgebend ist der steuerliche Gewinn vor Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags. Soweit diese Grenzen voraussichtlich nur geringfügig überschritten werden, sollte geprüft werden, ob durch **bilanzpolitische Maßnahmen** im jetzt anstehenden Jahresabschluss die Einhaltung der Grenzen erreicht werden kann.

In zeitlicher Hinsicht ist dabei entscheidend:

- für den Investitionsabzugsbetrag: Jahr des gewinnmindernden Abzugs,
- hinsichtlich der Sonderabschreibung: Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

### Hinweis:

Insoweit kann ein Vorziehen der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen oder Sonderabschreibungen angezeigt sein. Dies gilt insbesondere dann, wenn die maßgeblichen Grenzen in 2010 nicht, in 2011 und den Folgejahren dagegen voraussichtlich überschritten werden.

## 4. Geltendmachung von ausländischen Vorsteuern aus 2009 noch bis 31.3.2011 möglich

Inländische Unternehmer, die im EU-Ausland Lieferungen oder sonstige Leistungen beziehen, können die ihnen in Rechnung gestellte ausländische Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen erstattet bekommen (sog. Vorsteuer-Vergütungsverfahren). Dieses Verfahren wurde zum 1.1.2010 grundlegend vereinfacht. Seit 2010 ist ein **elektronischer Erstattungsantrag** zentral bei der Behörde im Land des Antragstellers zu stellen. In Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.bund.de](http://www.bzst.bund.de)). Das Amt

prüft den Antrag und leitet diesen dann an die jeweilige Landesbehörde weiter. Originalrechnungen brauchen nicht mehr eingereicht zu werden. Dem Vergütungsantrag sind auf elektronischem Weg die Rechnungen und Einfuhrbelege in Kopie beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens 1 000 €, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 € beträgt. Die Neuregelung gilt ab 2010 und damit bereits für die Erstattung von Vorsteuern des Jahres 2009. Der Vergütungsantrag sollte dabei jeweils bis spätestens 30.9. des Folgejahres gestellt werden.

#### Hinweis:

Die Erstattungsmöglichkeit richtet sich allerdings nach wie vor nach dem Recht des jeweiligen EU-Staates. Da es hinsichtlich der Geltendmachung von Vorsteuern keine Vereinheitlichung gibt, sind für einen korrekten Antrag nach wie vor Kenntnisse des jeweiligen ausländischen Umsatzsteuerrechts hinsichtlich der Grenzen des Vorsteuerabzugs notwendig.

Wegen technischer Probleme bei der Umstellung des Verfahrens können Vorsteuer-Vergütungsanträge für 2009 **nun bis zum 31.3.2011** gestellt werden.

#### 5. Vermeidung der Zinsschranke

Seit 2008 ist der steuerliche Abzug von Zinsaufwendungen durch die sog. Zinsschranke begrenzt. Die Neuregelung kann allerdings nur dann greifen, wenn die **Grenze von 3 Mio. € erreicht bzw. überschritten wird**. Maßgebend ist insoweit die Summe der Zinsaufwendungen abzüglich der Summe der Zinserträge (Zinssaldo). Dabei handelt es sich um eine **Freigrenze**. Das heißt, sobald diese Grenze auch nur erreicht wird, greift die Regelung – unter weiteren Voraussetzungen – für den gesamten Zinssaldo.

#### Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist dringend anzuraten, die Einhaltung der Freigrenze zu überwachen. Ggf. kann der Zinssaldo bis zum Jahresende noch gestaltet werden. Bei der Berechnung des maßgeblichen Zinssaldos gelten allerdings Besonderheiten, sodass steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

Wird die Freigrenze überschritten, so müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein, damit die Zinsschranke zur Anwendung kommt. Die Zinsschranke gilt nur dann, wenn der Betrieb zu einem **Konzern** gehört. Dies wird angenommen, wenn der Betrieb in einen Konzernabschluss einbezogen wird oder werden könnte. Nicht einbezogen werden also z.B. Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne weitere Beteiligungen, deren Anteile sich im Privatvermögen oder in Streubesitz befinden.

#### Hinweis:

Bei Kapitalgesellschaften gelten darüber hinaus Begrenzungen hinsichtlich der Darlehen von zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschaftern (Gesellschafter-Fremdfinanzierung).

#### 6. Handlungsbedarf beim Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

Unter bestimmten Bedingungen kann der nicht entnommene Gewinn bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ab dem Jahr 2008 mit einem **Sondersteuersatz von 28,25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert werden. Im Falle einer **späteren Entnahme** dieser Gewinne erfolgt dann eine **Nachbelastung mit 25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag.

Die steuerliche Sonderbehandlung der nicht entnommenen Gewinne wird **nur auf Antrag** des Steuerpflichtigen gewährt. Antragsberechtigt ist der einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Einzelunternehmer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuer. Für den Antrag ist im Gesetz weder eine besondere Form noch eine besondere Frist vorgesehen. Im Regelfall wird dieser Antrag im Rahmen der Einkommensteuererklärung gestellt.

#### Hinweis:

Die Prüfung, **ob eine Antragstellung sinnvoll ist**, hängt von verschiedenen Faktoren ab und kann **nur für den Einzelfall** unter Abwägung aller Aspekte vorgenommen werden. Regelmäßig sollte hierzu steuerlicher Rat eingeholt werden. Als **Faustregel** für Gesellschafter und Einzelunternehmer in typisch mittelständischen Strukturen gilt, dass eine Antragstellung nur dann vorteilhaft ist, wenn die Belastung der gewerblichen Einkünfte auf Gesellschafterebene nahe der einkommensteuerlichen Spitzenbelastung liegt und eine zumindest mittelfristige Gewinnthesaurierung erfolgt. Mit einer Antragstellung kann ein Zinsvorteil erzielt werden.

Endet zum 31.12.2010 das Wirtschaftsjahr, so ist auf Folgendes zu achten:

– Soweit für 2010 eine Antragstellung sinnvoll erscheint, muss die Höhe des Saldos zwischen **Entnahmen und Einlagen aus 2010** geprüft werden. Wenn die Entnahmen die Einlagen übersteigen, sollte mit Blick auf eine möglichst weitgehende Nutzung des Sondersteuersatzes geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Einlagen zugeführt werden können oder zumindest weitere Entnahmen unterbleiben. Steuerfreie Einkünfte, wie z.B. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte können entnommen werden, ohne dass dies die Nutzung des Sondersteuersatzes gefährdet. Insoweit bieten sich möglicherweise noch Entnahmen an. Diese Prüfung muss isoliert für das Wirtschaftsjahr 2010 und bei Personengesellschaften für den einzelnen Gesellschafter erfolgen.

– Wurde der Sondersteuersatz bereits für 2008 oder für 2009 in Anspruch genommen, so ist der Saldo zwischen **Entnahmen und Einlagen aus 2010** zu prüfen. Soweit dieser den voraussichtlichen Gewinn(-anteil) 2010 übersteigt, würde es zu einer Nachbelastung des in 2008 bzw. 2009 zunächst mit dem Sondersteuersatz besteuerten Gewinns kommen. Insoweit wäre zu prüfen, ob bis zum Jahresende noch Einlagen zugeführt werden sollen. U.U. kommt auch eine Rücknahme des Antrags auf Anwendung des Sondersteuersatzes für 2009 in Frage. Dies wäre unter Zuhilfenahme des steuerlichen Be-

raters sorgfältig zu prüfen.

#### Hinweis:

Im Hinblick auf die Möglichkeit, den Sondersteuersatz für nicht entnommene Gewinne nutzen zu können, ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um notwendige Gestaltungen noch einzuleiten.

#### 7. Keine Nachholung von Abschreibungen bei nicht eingebuchten Wirtschaftsgütern

Nicht willkürlich unterlassene Abschreibungen können nachgeholt werden, sodass kein dauerhafter Schaden entsteht. Anderes gilt, wenn das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen gar nicht ausgewiesen wurde. In diesem Fall muss das Wirtschaftsgut nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.6.2010 (Aktenzeichen VI R 3/08) mit dem Wert eingebucht werden, der sich ergeben hätte, wenn es von vornherein richtig als Betriebsvermögen behandelt worden wäre. Die nicht vorgenommene Abschreibung geht also steuerlich verloren. Dies gilt übrigens sowohl für Bilanzierer als auch für Steuerpflichtige, die den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln.

#### Hinweis:

Von Bedeutung ist somit, dass Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zeitnah in der Buchhaltung berücksichtigt werden.

#### 8. Einführung der E-Bilanz verschoben

Die Kommunikation mit der Finanzverwaltung soll zukünftig weitgehend elektronisch erfolgen. So ist insbesondere vorgesehen, die betrieblichen Steuererklärungen elektronisch an die Finanzverwaltung zu versenden, wie dies derzeit bereits für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen und die Lohnsteuer-Anmeldungen üblich ist. Da mit der betrieblichen Steuererklärung bei Bilanzierern auch eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) dem Finanzamt einzureichen ist, soll auch diese elektronisch an die Finanzverwaltung übersandt werden (sog. **E-Bilanz**).

Derzeit ist aber noch umstritten, welche Informationen diese E-Bilanz beinhalten muss. Auch die technischen Voraussetzungen sind noch nicht geschaffen. Aus diesem Grunde gilt die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung von Bilanz und GuV erstmals für **nach dem 31.12.2011 beginnende Wirtschaftsjahre**.

#### 9. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Freiberuflern

Bei Freiberuflern, kleinen Gewerbebetrieben und daneben auch bei Einkünften mit Geltung des Zu- und Abflussprinzips wie z.B. Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung wird der Gewinn 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 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 Steuerpflichtige 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. Die Finanzverwaltung hat hierzu ausgeführt (Verfügung der OFD Rheinland vom 29.6.2009), dass bei erteilter Abbuchungsermächtigung die Umsatzsteuer-Vorauszahlung bereits mit Fälligkeit (10. Januar) als abgeflossen gilt und damit noch dem Vorjahr zuzuordnen ist, auch wenn die tatsächliche Abbuchung erst später erfolgt, jedenfalls soweit das Konto die erforderliche Deckung aufweist.

#### Hinweis:

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass Einzelkaufleute (nicht dagegen Personengesellschaften) nach den **neuen handelsrechtlichen Vorschriften dann keine Buchführung** und Bilanz einreichen müssen (Wahlrecht), wenn sie an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen höchstens 500 000 € Umsatzerlöse und nicht mehr als 50 000 € Gewinn erzielen. In Gründungsfällen ist ausschließlich das Gründungsjahr entscheidend.

Ob allerdings eine Einnahmen-Überschussrechnung insgesamt einer Bilanzierung vorzuziehen ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Auch ist zu beachten, dass der Übergang von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung zu einem steuerlichen Übergangsgewinn führen kann. Des Weiteren besteht nach

einem Wechsel der Gewinnermittlungsart eine dreijährige Bindungsfrist.

#### 10. 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.

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

##### 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 unsteuerter 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. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, vor allem 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 2010 mit Verlust zu rechnen ist, sollte dessen steuerliche Verrechenbarkeit geprüft werden. Wenn eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2010 nicht oder nicht vollständig realisiert werden kann, wären die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar. Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch 2010 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

##### **Hinweis:**

Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen verschiedene Gestaltungsmaßnahmen zur Verfügung. Die Konsequenzen – vor allem auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, rechtliche 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.

### 2. Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Gesellschaftern einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine **Steuerermäßigung** gewährt, die die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ausgleichen soll. Seit dem Jahr 2008 hat diese Steuerermäßigung deutlich an Gewicht gewonnen, da mit der Streichung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer eine Entlastung nur noch über die Steuerermäßigung erfolgt. 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, den Einsatz bilanzpolitischer Maßnahmen, um Verluste zu vermeiden oder die Einschränkung des Verlustrücktrags. Diese Gestaltungen sind regelmäßig so komplex, dass steuerlicher Rat einzuholen ist.

Zusätzliche **Problembereiche** ergeben sich bei **Personengesellschaften** daraus, dass die einzelnen Gesellschafter die Ermäßigung gesetzlich zwingend anteilig im Verhältnis des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels geltend machen können, während die Verteilung des Gewinns der Personengesellschaft für steuerliche Zwecke auf Grund von Vorabgewinnen oder auch von Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen oder anderen Sonderbetriebseinnahmen hiervon deutlich abweichen kann. Hierdurch bedingt kann die Steuerermäßigung unter Umständen nicht oder nicht in dem gewünschten Umfang ausgenutzt werden. Auch dies bedarf einer individuellen Beratung, um Problembereiche zu ermitteln und ggf. durch entsprechende Gestaltungen Abhilfe zu schaffen.

#### Hinweis:

Vor dem Hintergrund der **ab 2008 deutlich größeren Bedeutung der Steuerermäßigung** ist dringend anzuraten, in individuellen Berechnungen zu ermitteln, ob die Steuerermäßigung in vollem Umfang in Anspruch genommen werden kann oder aber die Steuerermäßigung teilweise verloren geht. Vielfach kann mit Gestaltungen darauf reagiert werden.

## V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### 1. Nutzung von Altverlusten aus Spekulationsgeschäften

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, unterliegen nach den neuen Regeln zur Besteuerung von Kapitaleinkünften unabhängig von der Haltedauer der 25 %igen Abgeltungsteuer. Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen können nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden.

Aktuell haben sich die Finanzmärkte wieder sehr positiv entwickelt, sodass Wertpapierbestände nicht selten Gewinne ausweisen. Andererseits bestehen bei vielen Anlegern noch erhebliche Verluste aus früheren Spekulationsgeschäften, welche steuerlich noch nicht genutzt werden konnten. Im Einzelfall ist nun zu prüfen, wie solche Verlustvorträge steuerlich genutzt werden können.

Altverluste aus „**Spekulationsgeschäften**“ bis 2008 können innerhalb einer Übergangsfrist bis einschließlich 2013 mit Gewinnen aus Kapitalanlagen ausgeglichen werden. Veräußerungsgewinne daraus 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 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 Einkommenssteuerveranlagung erforderlich.

#### Hinweis:

Um die Kapitalerträge in der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigen zu können, sollte von dem

Kreditinstitut eine Ertragnisaufstellung angefordert werden. Anders als früher werden diese Bescheinigungen nicht mehr automatisch für alle Anleger erstellt, sondern nur noch auf Anforderung.

Sind in 2010 Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren eingetreten, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden und konnten diese Verluste noch nicht mit Gewinnen bei derselben Bank verrechnet werden, so erfolgt im Grundsatz ein Vortrag dieser Verluste bei dieser Bank. Sollen die Verluste dagegen mit Gewinnen in 2010 aus Depots bei anderen Banken verrechnet werden, so kann dies nur in der Einkommensteuererklärung erfolgen. In diesem Fall muss der Anleger **bis spätestens zum 15.12.2010** bei der Bank beantragen, dass eine Bescheinigung über die entstandenen Verluste ausgestellt wird. Die Ausstellung dieser Bescheinigung hat allerdings auch zur Konsequenz, dass diese Verluste im kommenden Jahr nicht von der Bank mit entstandenen Gewinnen verrechnet werden können.

#### Hinweis:

Die Verlustverrechnung bei Kapitaleinkünften ist äußerst komplex und bedarf daher in jedem Einzelfall einer genauen Analyse. Insofern können die vorgestellten Hinweise eine **individuelle Beratung** nicht ersetzen, sondern sollen vielmehr nur erste Anregungen geben. Im Einzelfall sollten Strategien entwickelt werden, wie bestehende Verlustvorträge steuerlich genutzt werden können.

## VI. Für Hauseigentümer

### 1. Steuerminderung noch für das Jahr 2010

Mit dem Jahreswechsel endet für Hauseigentümer auch das Steuerjahr 2010. Um die Steuerlast für dieses Jahr noch zu mindern, sollten verschiedene Möglichkeiten geprüft werden, die durch Vermietungstätigkeit veranlassten Ausgaben („Werbungskosten“) noch in 2010 geltend zu machen. Dazu erfolgt der Hinweis auf einige Besonderheiten:

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip**, sodass die Ausgaben steuerlich erst dann angesetzt werden können, wenn diese gezahlt bzw. überwiesen wurden.
- Ausgaben sind auch dann steuerlich absetzbar, wenn diese nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen 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 vermindern. Soweit Anschaffungskosten nicht auf das Gebäude, sondern auf miterwerbene andere Wirtschaftsgüter (Einbaumöbel, Gartenanlagen o.Ä.) entfallen, ist eine vergleichsweise kurzfristige Abschreibung möglich. Hierbei ist

eine Kaufpreisaufteilung unmittelbar im Kaufvertrag sinnvoll. Diese ist für die Finanzverwaltung bindend, wenn die Aufteilung nicht offensichtlich falsch ist.

- Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** mit der Zahlung 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 2010 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.

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

### 1. Neues aus der Gesetzgebung

#### a) Jahressteuergesetz 2010

Nach mehrfachen Änderungen des ursprünglichen Gesetzentwurfs hat der Bundestag das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010), das eine Vielzahl thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbundener Einzelmaßnahmen enthält und die überwiegend technischen Charakter haben, am 28.10.2010 in 2. und 3. Lesung zugestimmt (BR-Drucks. 679/10). Der Bundesrat hat am 26.11.2010 zugestimmt. Aus Sicht der GmbH und deren Gesellschafter sind folgende Aspekte hervorzuheben:

- **Neuregelung des in § 3c Abs. 2 EStG geregelten Teilabzugsverbots:** Solche Einnahmen, die aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft resultieren, sind nach dem Teileinkünfteverfahren regelmäßig zu 40 % steuerfrei; dazu zählen insbesondere Gewinn-

ausschüttungen, wenn die Beteiligung in einem Betriebsvermögen gehalten wird oder bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen ausnahmsweise das Teileinkünfteverfahren statt der Abgeltungsteuer zur Anwendung kommt und Veräußerungserlöse nach § 17 EStG. Im Gegenzug regelt § 3c Abs. 2 EStG, dass Betriebsausgaben u.Ä., die mit diesen teilweise steuerbefreiten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Einkünfteermittlung auch nur zu 60 % abgezogen werden dürfen. Dazu hat der BFH in 2010 entschieden, dass diese Abzugsbeschränkung dann nicht greift, wenn überhaupt keine Vermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Beteiligung angefallen sind. Das JStG 2010 sieht nunmehr vor, dass es für die Anwendung des Teilabzugsverbots nur noch auf die Absicht ankommen soll, entsprechend teilweise steuerbefreite Einkünfte zu erzielen. Künftig gilt also: Wer z.B. mit seiner GmbH-Beteiligung einen Totalverlust erleidet, kann diesen nur anteilig geltend machen, auch wenn zu keiner Zeit Vermögensmehrungen oder Einkünfte erzielt worden sind.

#### Hinweis:

Die Neuregelung gilt erst ab dem VZ 2011. Damit besteht für die Stpfl. aus zeitlicher Sicht ein knapp bemessener Handlungsspielraum. Aus sachlicher Sicht können die Auswirkungen der bisherigen Regelung wie auch der Neuregelung allerdings nur mit extremen Maßnahmen vermieden werden. Im Fachschrifttum wird z.B. die Liquidation von Verlustgesellschaften diskutiert, ebenso die Veräußerung einer Beteiligung „zu Null“ (also der völlige Verzicht auf eine Kaufpreiszahlung) oder gar die Veräußerung einer Beteiligung unter Zuzahlung durch den Veräußerer. Schon diese Vorschläge zeigen, dass in einschlägigen Fällen unbedingt fachlicher Rat einzuholen ist.

- **Körperschaftsteuerguthaben aus dem Systemwechsel vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren:** Da das BVerfG den Gesetzgeber zu einer Neuregelung der Ermittlung des ggf. noch an die Kapitalgesellschaften auszahlenden Körperschaftsteuerguthabens bis Anfang 2011 verpflichtet hat, kann es im Einzelfall nach der Änderung des § 36 KStG durch das JStG 2010 zu einer Erhöhung dieses Körperschaftsteuerguthabens kommen.

#### Hinweis:

Diese für die Steuerpflichtigen günstige Neuregelung wird allerdings nur in den eher seltenen Fällen wirksam, in denen die Steuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig geworden ist; dies ist im Einzelfall zu prüfen.

- **Vorschriften über die Organschaft nicht neu gefasst:** Der Bundesrat hatte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens über das JStG 2010 angeregt, die Voraussetzungen für die **Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrags** zu vereinfachen und praxisnäher zu fassen. Bislang fordern Rechtsprechung und Finanzverwaltung für die Anerkennung einer Organschaft, dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG (in allen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart wird. Der Bundesrat wollte vereinfachend nur auf das Bestehen der zivilrechtlichen Verlustübernahmeverpflichtung abstellen; diese

Vereinfachung ist im Rahmen des JStG 2010 nicht umgesetzt worden.

#### Hinweis:

Das Praxisproblem resultiert daraus, dass betreffend der Anerkennung der Organschaft bislang in jedem Einzelfall geprüft werden muss (bzw. musste), inwieweit die Vereinbarung der Verlustübernahme auch den gesamten Regelungsgehalt des § 302 AktG umfasst. Durch die vielfältigen in der Praxis benutzten Formulierungen, die im Einzelfall nicht an zwischenzeitliche Änderungen und Ergänzungen des § 302 AktG angepasst worden sind, ist (bzw. war) dieses rein formale Erfordernis äußerst streitanfällig. So ist aktuell noch wegen der Verfassungsmäßigkeit der insoweit einschlägigen Vorschrift des Körperschaftsteuergesetzes ein Verfahren vor dem BVerfG anhängig.

Die **Finanzverwaltung** hat die Problematik nun aber entschärft und mit dem BMF-Schreiben vom 19.10.2010, IV C 2 – S 2770/08/10004, BStBl I 2010, 836) bestimmt, dass eine Verlustübernahmeverpflichtung bereits dann anzuerkennen ist, wenn die Vertragsklausel insgesamt auf die „Vorschriften des § 302 AktG“ verweist und diese Bezugnahme auch nicht relativiert wird; dies soll für alle noch nicht abgeschlossenen Fälle gelten. Danach ist insbesondere folgende – in der Vergangenheit oftmals gewählte – Formulierung nicht zu beanstanden: „Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind.“

#### b) Inkrafttreten des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes zum 1.1.2010

Das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (BGBl. I 2009, 3950), welches ab dem 1.1.2010 gilt, betrifft die GmbH hinsichtlich folgender drei Aspekte:

- **Zinsschranke:** Die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen (sog. Zinsschranke) ist deutlich gelockert worden. Seit Jahresbeginn gilt diese Einschränkung – grob skizziert – nur noch für solche Unternehmen, die einem Konzern angehören und bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 3 Mio. € übersteigen; dadurch werden kleine und mittlere Unternehmen faktisch von der Zinsschranke ausgenommen. Wird die Grenze von 3 Mio. € allerdings erreicht bzw. überschritten, so wird – unter den sonstigen Bedingungen – der gesamte Zinssaldo von der Einschränkung erfasst.
- **Mantelkauf:** Wenn mehr als die Hälfte einer über Verlustvorträge verfügenden GmbH übertragen (i.d.R.: veräußert) wird, dann gehen grundsätzlich sämtliche Verlustvorträge (und das mit diesen verbundene Steuerminderungspotenzial) verloren. Diese Regelung ist ebenfalls entschärft worden, einerseits durch eine Sanierungsklausel und andererseits durch die Gewährung eines Verlustübergangs bei Umstrukturierungen und durch Gewährung eines Verlustübergangs in Höhe übergehender stiller Reserven. Die Sanierungsklausel steht allerdings wegen eines eventuellen Verstoßes gegen beihilfe-

rechtliche Vorschriften unter dem Vorbehalt der EU-Kommission und ist insoweit noch völlig offen.

- **Erbschaftsteuer:** Die bereits steuerlich begünstigte Übertragung „wesentlicher“ GmbH-Beteiligungen ist (im Einklang mit den Begünstigungen für das übrige Betriebsvermögen) weiter entschärft worden. Es genügt nunmehr als Behaltenszeitraum eine Fünfjahresfrist; zudem ist das sog. Lohnsummenanforderndes über diese Frist von 650 % auf 400 % abgesenkt worden.

#### c) Haushaltsbegleitgesetz 2011

Das Haushaltsbegleitgesetz 2011 ist am 28.10.2010 in 2. und 3. Lesung im Bundestag beschlossen worden (BT-Drucks. 17/3406 v. 26.10.2010). Dieses Gesetzesvorhaben enthält insbesondere die Einführung einer Luftverkehrsteuer sowie Kürzungen der Steuerbegünstigungen für Unternehmen des produzierenden Gewerbes und Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2011 und 2012 im Rahmen des Energie- und des Stromsteuergesetzes. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes sind nicht vorgesehen, sodass sich aus dem Blickwinkel der GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer kein Handlungsbedarf ergibt.

#### d) Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung auch bei GmbH zu beachten?

Mit dem Gesetz zur Angemessenheit der Vorstandsvergütung (VorstAG) vom 31.7.2009 (BGBl. I 2009, 2590), das in vielen Punkten erstmals auf Jahres- und Konzernabschlüsse für nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist, hat der Gesetzgeber neue Regeln für die Angemessenheit der Vergütungen bei Vorstandsmitgliedern von Aktiengesellschaften aufgestellt. Danach ist insbesondere das Lohn- und Gehaltsgefüge im Unternehmen als Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen; zudem können die vereinbarten Vergütungen bei Verschlechterung der Lage der Aktiengesellschaft sogar nachträglich herabzusetzen sein.

Im Fachschrifttum wird die Frage diskutiert, ob diese Neuregelungen auch auf die GmbH ausstrahlen. Mit dem eindeutigen Wortlaut der Gesetzesbegründung ist u.E. davon auszugehen, dass dies nicht der Fall ist, da der Gesetzgeber gerade von einer ausdrücklichen Regelung für nicht börsennotierte Gesellschaften abgesehen hat.

#### Hinweis:

Insoweit kann also „Entwarnung“ gegeben werden, trotzdem sollte zumindest bei GmbH mit fakultativem Aufsichtsrat und solchen GmbH, die der Anwendung des Mitbestimmungsgesetzes unterliegen, die Diskussion weiter verfolgt werden.

## 2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

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

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine **Vielzahl an Vorteilen**, sodass es sich empfiehlt, vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der

Größenklassen des Handelsgesetzbuchs für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer, die Aufstellung des Jahresabschlusses kann vergleichsweise später erfolgen und es sind auch weniger Pflichtangaben zu machen; zudem ist ein Lagebericht entbehrlich. Darüber hinaus existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses.

Zu prüfen ist, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. In diesem Zusammenhang ist bedeutsam, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die aktuell zu beachtenden Schwellenwerte sind 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

### Hinweis:

Soweit beabsichtigt wird, die Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können diverse sowohl sachverhaltsgestaltende als auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Tilgung von Verbindlichkeiten aus liquiden Mitteln, Aufschub von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen).

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 unterschieden. Bei der Bruttomethode wird eine Summenbilanz aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren erstellt, bei der Nettomethode wird ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen erstellt.

Aktuell sind folgende **Schwellenwerte** zu beachten:

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

### b) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

Mit dem Begriff der „**Mindestbesteuerung**“ wird die gesetzliche Regelung des § 10d EStG beschrieben, nach der ein steuerlicher Verlustvortrag im Einzelfall nur eingeschränkt genutzt werden kann. Konkret ordnet die Vorschrift an, dass Verluste nur noch in Höhe von 1 Mio. € unbeschränkt verrechnet werden dürfen; über diesen Sockelbetrag hinausgehende Verluste können nur noch zu 60 % sofort und die übrigen 40 % erst in späteren Veranlagungszeiträumen geltend gemacht werden. Vor diesem Hintergrund sollte auch der Jahreswechsel 2010/2011 wieder Anlass sein, durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

In einem ersten Schritt sollte einer drohenden Mindestbesteuerung eine frühzeitige Ergebnisplanung entgegen gesetzt werden. Droht danach eine Einschränkung hinsichtlich des Verlustabzugs, sollten Maßnahmen zur Einkünfteverlagerung geprüft 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 2010, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahme eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2011.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung unter Umständen auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und vielfach auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

### c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2010/2011

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist wie zu jedem Jahreswechsel abzuwägen, ob diese noch in 2010 oder aber erst in 2011 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind die steuerliche Situation der Gesellschaft einerseits und die steuerliche Situation des Gesellschafters andererseits zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person**, so werden Gewinnausschüttungen im Grundsatz mit der 25 %igen **Abgeltungsteuer** besteuert. Insoweit ist es von der Steuerbelastung unerheblich, ob die Ausschüttung noch in 2010 oder erst in 2011 erfolgt.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und wurde ein **Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens** gestellt (bei Beteiligung von mindestens 25 % oder mindestens 1 % und Geschäftsführungstätigkeit bei der GmbH) oder wird die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft gehalten, so sollte die Ausschüttung in dem Jahr erfolgen, in dem der persönliche Spitzensteuersatz am niedrigs-



ten ist.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits eine **Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage steuerlich keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2010 oder 2011 erfolgt.

#### Hinweis:

Soweit sich in den kommenden Jahren in der politischen Diskussion abzeichnen sollte, dass die Spitzensteuersätze angehoben werden, würde natürlich eine Vollausschüttung unter den aktuellen Bedingungen Steuerersparnisse bringen; die Wahrscheinlichkeit derartiger Entwicklungen ist aktuell aber nicht abzuschätzen.

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

Nachfolgend sind wichtige finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen des Jahres 2010 zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

#### GmbH-Gründung

- **Fehlgeschlagene GmbH-Vorgesellschaft nicht körperschaftsteuerpflichtig:** Der BFH hat mit Urteil vom 18.3.2010 (Aktenzeichen IV R 88/06, DStR 2010, 1072) entschieden, dass eine GmbH-Vorgesellschaft (also eine GmbH in Gründung nach der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags), die später nicht als GmbH in das Handelsregister eingetragen wird, nicht körperschaftsteuerpflichtig ist. Die Besteuerung einer solchen GmbH-Vorgesellschaft erfolgt vielmehr nach dem Recht der Personengesellschaften, also bei den beteiligten Gesellschaftern.

Nach dieser Rechtsprechung sind im Zuge der Gründung einer GmbH aus gesellschaftsrechtlicher wie auch aus steuerlicher Sicht maximal drei Phasen zu unterscheiden:

- **Vorgründungsgesellschaft** (erste Phase von der Aufnahme der Geschäftstätigkeit bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags): Die Besteuerung dieser Vorgründungsgesellschaft erfolgt unabhängig von einer späteren Handelsregistereintragung immer nach dem Recht der Personengesellschaften, d.h., die auf die Vorgründungsgesellschaft entfallenden positiven und negativen Einkünfte werden einheitlich und gesondert festgestellt und so dann anteilig den Gesellschaftern zugerechnet.
- **Vorgesellschaft** (zweite Phase vom Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bis zur Eintragung in das Handelsregister): Die Vorgesellschaft wird für die Einkommensbesteuerung mit allen Konsequenzen als Kapitalgesellschaft behandelt, sofern sie später auch eingetragen wird.
- **In das Handelsregister eingetragene GmbH** (letzte Phase nach der Eintragung): Die eingetragene GmbH unterliegt als Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer. Die Eintragung führt i.Ü. nicht etwa zur Beendigung des laufenden Wirtschaftsjahrs, da die Vorgesellschaft und die eingetragene GmbH ein-

und dasselbe Körperschaftsteuersubjekt sind.

Ergänzend ist dazu anzumerken, dass der BFH mit dem erst in 2010 veröffentlichten Urteil vom 3.9.2009 (Aktenzeichen IV R 38/07, BStBl II 2010, 60) entschieden hat, dass das **erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr einer GmbH** bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der sog. Vorgesellschaft (Vor-GmbH) beginnt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass die Vor-GmbH mit der später in das Handelsregister eingetragenen GmbH identisch ist. Auch die Vorschriften des GmbH-Rechts sind bereits auf die Vor-GmbH anzuwenden, soweit diese nicht gerade die Rechtsfähigkeit voraussetzen oder auf die besonderen Umstände bzw. Verhältnisse des Gründungsstadiums keine hinreichende Rücksicht nehmen. Daher muss die GmbH in Gründung bereits mit Aufnahme des Handelsgewerbes und nicht etwa erst mit ihrer Handelsregistereintragung eine Eröffnungsbilanz aufstellen.

#### Hinweis:

Schon aus zivilrechtlichen Überlegungen (Haftungsbeschränkung!) ist Unternehmensgründern dringend zu empfehlen, den Geschäftsbetrieb nicht vor der notariellen Beurkundung des GmbH-Vertrags aufzunehmen.

Steuerlich entscheidender Aspekt nach der notariellen Beurkundung des GmbH-Vertrags ist die tatsächliche Eintragung in das Handelsregister. Erfolgt diese Eintragung, dann tritt eine „Rückwirkung“ dergestalt ein, dass die Vorgesellschaft schon mit Wirkung vom Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Gesellschaftsvertrags an als körperschaftsteuerpflichtig zu behandeln ist, zwischen der Vorgesellschaft und der eingetragenen GmbH besteht dann also grundsätzlich Identität. Scheitert die Eintragung hingegen (sog. „fehlgeschlagene Vorgesellschaft“), dann erfolgt die Besteuerung nach dem Recht der Personengesellschaften.

#### Organschaft

- **Formerfordernisse des Gewinnabführungsvertrags bei körperschaftsteuerlicher Organschaft:** Zu den strengen formalen Voraussetzungen, an die die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft gebunden ist, zählt auch die **Schriftform** des Gewinnabführungsvertrags. Dies hat das Niedersächsische FG mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 29.10.2009 (Aktenzeichen 6 K 21/09, EFG 2010, 259) hervorgehoben und zugleich die Bedeutung des Zeitpunkts der Eintragung des Gewinnabführungsvertrags ins Handelsregister betont. Denn wirksam wird ein Gewinnabführungsvertrag erst mit der Eintragung ins Handelsregister, weil er eine Änderung der im Gesellschaftsvertrag getroffenen Abreden über die Gewinnverteilung darstellt.

#### Hinweis:

Diese Entscheidung unterstreicht, dass bei Rechtsgeschäften mit einer GmbH von mündlichen Vereinbarungen abzuraten ist, stattdessen sollten möglichst alle Vereinbarungen von vornherein schriftlich getroffen und dann auch sorgfältig dokumentiert werden. Zudem sollten (wegen der Bearbeitungszeiten beim Handelsregister) Gewinnabführungsverträge mit hinreichendem zeitlichem Vorlauf abgeschlossen werden.

Die Einrichtung einer Organschaft muss also von Beginn an hohen Anforderungen genügen. Formelle Aspekte können entscheidend sein – und zwar unabhängig von der Frage, was wirtschaftlich gewollt und was tatsächlich durchgeführt wird.

- **60 Monate Mindestvertragslaufzeit des Gewinnabführungsvertrags:** Der für die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft erforderliche Gewinnabführungsvertrag muss auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen sein. Die entscheidende Frage, ob darunter Zeitjahre oder aber Wirtschaftsjahre zu verstehen sind, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. Mit seinem in 2010 veröffentlichten Urteil vom 9.12.2009 (Aktenzeichen 13 K 4379/07, EFG 2010, 668) hat das FG Köln die Auffassung vertreten, dass es **fünf Zeitjahre** (entsprechend 60 Monate) sein müssen.

#### Hinweis:

Bis zur endgültigen Klärung dieser Rechtsfrage durch den BFH sollte bei Abschluss entsprechender Gewinnabführungsverträge auf jeden Fall von einer Mindestvertragslaufzeit von 60 Monaten ausgegangen werden.

- **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz und Organschaft:** Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind Änderungen einzelner Bilanzierungsvorschriften eingeführt worden, die sich auf die steuerliche Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaftsverhältnisse auswirken könnten. Einerseits ist das Aktiengesetz insoweit geändert worden, als dass der Höchstbetrag der möglichen Gewinnabführung um den nach § 268 Abs. 8 HGB ausschüttungsgesperren Betrag vermindert worden ist, andererseits kann eine Rücklagenzuführung (die bei Organschaften regelmäßig unzulässig ist) durch schlichte Umgliederung der sog. Aufwandsrückstellungen erreicht werden.

Hinsichtlich beider Sachverhalte hat das Bundesministerium der Finanzen allerdings „Entwarnung“ gegeben und mit Schreiben vom 14.1.2010 (Aktenzeichen IV C 2 – S 2770/09/10002, Dok. 2009/086 1137, BStBl I 2010, 65) festgestellt, dass diese Änderungen keinen Einfluss auf die Anerkennung bestehender Gewinnabführungsverträge haben.

#### Hinweis:

Bestehende Gewinnabführungsverträge brauchen daher jetzt nicht angepasst zu werden. Bei neu abzuschließenden Gewinnabführungsverträgen wird aber auf Grund der besonderen formalen und inhaltlichen Anforderungen fachlicher Rat unerlässlich sein.

#### Steuerfragen auf der Gesellschafterebene

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen 1:** Entscheidende Frage bei der Besteuerung einer Anteilsveräußerung nach § 17 EStG ist die Frage nach dem **Zeitpunkt der Wirksamkeit der Veräußerung**. Bereits mit Urteil vom 22.7.2008 hatte der BFH dazu entschieden, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums u.a. voraussetze, dass der Erwerber das Risiko einer Wertminderung zu tragen habe und auch die Chance einer Wertstei-

gerung wahrnehmen könne. Zudem müssten die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte auf den Erwerber übergehen.

Diese Rechtsprechung hat das FG Münster mit Urteil vom 13.11.2009 (Aktenzeichen 14 K 2210/06 E, EFG 2010, 610) fortgeführt. Entschieden wurde, dass dann, wenn nur das Risiko der Kursentwicklung durch feste Kaufpreisvereinbarung vorab auf den Erwerber übergeht, jedoch Stimm- und Gewinnbezugsrechte beim Veräußerer verbleiben, das wirtschaftliche Eigentum an den verkauften Anteilen erst im zivilrechtlichen Übertragungszeitpunkt auf den Erwerber übergeht.

#### Hinweis:

Dieses Urteil unterstreicht die Notwendigkeit, den Übergang des rechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums in Beteiligungskaufverträgen mit besonderer Sorgfalt und angepasst an die individuellen Verhältnisse zu regeln. Ergänzend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass einseitige Erwerbsoptionen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen, Doppeloptionen (also die Kombination von Ankaufsrecht und Andienungsrecht) demgegenüber sehr wohl.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen 2:** Die **Absenkung der Beteiligungsquote** in § 17 EStG ist teilweise verfassungswidrig. Dies hat das BVerfG in mehreren viel beachteten Beschlüssen vom 7.7.2010 (hier: Aktenzeichen 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, HFR 2010, 1095) zur Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Rückwirkung entschieden.

Die Vorschrift erfasst die Veräußerung solcher Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft (sog. Wesentlichkeitsgrenze) unmittelbar oder mittelbar beteiligt war. Bis einschließlich zum 31.12.2001 (je nach Wirtschaftsjahr der GmbH und für Auslandsbeteiligungen bereits nach dem 31.12.2000) lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“. Die Absenkung dieser Grenze von „mehr als 25 %“ auf „mindestens 10 %“ hatte zur Konsequenz, dass in der Folge auch solche Veräußerungssachverhalte erfasst wurden, bei denen Stpfl. zuvor lediglich mit höchstens 25 % und mit mindestens 10 % beteiligt waren. Damit wurden und werden auch solche Wertveränderungen steuerlich erfasst, die bereits vor der Rechtsänderung eingetreten und bis dahin steuerlich unbeachtlich waren. Genau in diesem Punkt verstößt die Herabsetzung der Beteiligungsgrenze auf 10 % für Veräußerungen ab dem VZ 1999 nach Auffassung des BVerfG gegen das Grundgesetz.

#### Hinweis:

Aus Sicht der Stpfl. sind nach dieser für sie günstigen Entscheidung drei Fallgruppen zu unterscheiden, die alle darauf abzielen, dass bei der Besteuerung eines nach 1998 erzielten Veräußerungsgewinns im Sinne des § 17 EStG diejenigen Wertsteigerungen zu eliminieren sind, die in der Zeit bis zum 31.3.1999 (Verkün-

derung des StEntlG 1999/2000/2002) eingetreten sind und nach der damaligen Rechtslage nicht der Besteuerung unterliegen hätten:

1. Bereits erfolgte Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 10 % bis zu 25 %:

Sind bei derartigen Veräußerungen sämtliche stillen Reserven besteuert worden, so ist der Veräußerungsgewinn zu mindern um die Wertsteigerungen, die bis zum 31.3.1999 eingetreten sind. Eine Korrektur setzt allerdings voraus, dass die entsprechenden Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch berichtigungsfähig sind; dies ist in jedem einschlägigen Einzelfall zu prüfen.

2. Bereits erfolgte Veräußerungen bei Beteiligungsumfängen von mindestens 1 % bis mindestens 10 %:

Der Beschluss des BVerfG strahlt auch aus auf Veräußerungen, die erst auf Grund der abermaligen Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 % steuerlich erfasst werden; hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Einschränkungen gelten die vorgenannten Überlegungen.

3. Zukünftige Veräußerungen:

In einschlägigen Fällen, wenn also früher die relevante Beteiligungsgrenze nicht überschritten wurde, ist im Hinblick auf spätere Veräußerungen anzuraten, die Entwicklung der Beteiligungsquoten und ebenso die Wertentwicklung möglichst gut zu dokumentieren.

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen 3:** Bei Veräußerungen von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG zählen zu den **nachträglichen Anschaffungskosten** auch die Aufwendungen, die einem Gesellschafter aus einer **Bürgschaftsinanspruchnahme** entstehen. Ungeklärt war in diesem Zusammenhang bislang die Frage der steuerlichen Würdigung, wenn nicht ein Gesellschafter bürgt, sondern ein Arbeitnehmer, der sich erst zukünftig wesentlich an der GmbH beteiligen will. Hierzu hat das FG Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 16.3.2010 (Aktenzeichen 6 K 1328/05, EFG 2010, 1370) entschieden, dass es darauf ankommen soll, ob die angestrebte wesentliche Beteiligung auch zustande kommt. Scheitert die angestrebte wesentliche Beteiligung, so kann der Arbeitnehmer die späteren Aufwendungen aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft weder nach § 17 EStG noch als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit absetzen.

#### Hinweis:

Aus dieser Entscheidung folgt, dass ein Arbeitnehmer, der weder Geschäftsführer noch Gesellschafter ist, aus steuerlicher Sicht nur dann eine Bürgschaft zu Gunsten seiner Arbeitgeber-GmbH übernehmen sollte, wenn er entweder keine Gesellschafterstellung anstrebt (dann werden Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit angenommen) oder aber er zumindest schon wirtschaftlicher Anteilseigner

der GmbH ist, mindestens eine rechtlich gesicherte Aussicht (d.h. eine Anwartschaft) auf eine Beteiligung hat (dann ggf. Berücksichtigung im Rahmen des § 17 EStG).

- **GmbH-Beteiligung im steuerlichen Privatvermögen 4:** Schuldzinsen für die Anschaffung von Beteiligungen im Sinne des § 17 EStG sind ab dem VZ 1999 auch dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abziehbar, wenn diese **Schuldzinsen** auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder nach Auflösung der Kapitalgesellschaft entfallen, da der Veräußerungserlös zur Tilgung der Schulden nicht ausreicht. Dies hat der BFH in Änderung seiner Rechtsprechung mit Urteil vom 16.3.2010 (Aktenzeichen VIII R 20/08, DStRE 2010, 528) entschieden.

- **Zufluss der Tantiemeforderung eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers:** Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern ist der Zufluss eines Vermögensvorteils nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im **Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung** anzunehmen. Denn ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beiträge auszahlen zu lassen. Insoweit entsteht der Anspruch auf eine „Gewinntantieme“ grundsätzlich mit dem Ende des Geschäftsjahres und wird mit Feststellung des Jahresabschlusses fällig. Diese Zuflussregel gilt dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Dies hat das FG Nürnberg mit Urteil vom 12.11.2009 (Aktenzeichen 4 K 1570/2008, EFG 2010, 766) betreffend einen Gehaltsverzicht bzw. eine Gehaltsumwandlung entschieden. Verzichtet also ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer auf seine Tantieme oder wandelt er diese in Anwartschaften auf Versorgungsleistungen um, so fällt gleichwohl Lohnsteuer an, weil der Zufluss der Tantieme bereits mit Fälligkeit anzunehmen ist.

#### Hinweis:

Betreffend die beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist anlässlich dieser Rechtsprechung ganz allgemein darauf hinzuweisen, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen diesen und ihrer GmbH zwar im Grundsatz anerkannt werden, dass dies aber nur für Vereinbarungen gilt, die im Vorhinein getroffen werden. So ist z.B. in Krisenzeiten der nachträgliche Gehaltsverzicht eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer aus steuerlichen Gründen nicht hilfreich, sondern allein eine Gehaltsreduzierung für künftige Wirtschaftsjahre.

#### 4. 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 Risiken bezüglich vGA zu überprüfen. Dabei sollten vor allem auch die nachfolgend genannten, im Jahr 2010 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen beachtet werden. 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

## Zu a) Geschäftsführerverträge

– **Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen 1:** Der BFH hat mit Beschluss vom 17.2.2010 (Aktenzeichen I R 79/08, DB 2010, 1432) seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, wonach bei der Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter einer GmbH die Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers auf einen **betriebsexternen Fremdvergleich** (Gehaltsstrukturuntersuchung unter Berücksichtigung einer Bandbreitenbetrachtung) abgestellt werden kann. Hinsichtlich der Bandbreite bestätigt der BFH seine bisherige Auffassung,

- dass der angemessene Betrag der Gesamtausstattung im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln ist,
- dass sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse Bandbreite erstreckt und
- dass unangemessen im Sinne einer vGA nur die Bezüge sind, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen.

### Hinweis:

Dieses Urteil betont einmal mehr den Fremdvergleichsmaßstab. Als maßgebende **Kriterien bei der Schätzung** der angemessenen Gesamtausstattung sind aus der älteren Rechtsprechung abzuleiten: Art und Umfang der Tätigkeit, Risikobereitschaft, Verhältnis des Geschäftsführergehalts zum Gesamtgewinn, Umsatz, Gewinn, Umsatzentwicklung, Gewinnaussichten, Umfang des Kundenkreises und Anzahl der Mitarbeiter.

– **Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen 2:** Auf die vorgenannten Grundsätze des BFH und insbesondere auf den betriebsexternen Fremdvergleich stellt auch das FG Berlin-Brandenburg mit seinem in 2010 veröffentlichten Urteil vom 12.12.2007 (Aktenzeichen 12 K 8396/05 B, EFG 2010, 517) ab.

### Hinweis:

Wenn mehrere Geschäftsführer bestellt werden, führt die damit verbundene Verteilung der Haftung auf mehrere Geschäftsführer nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg nicht zu Zu- oder Abschlägen, sehr wohl aber die Verkleinerung des zu bewältigenden Aufgabengebiets jedes einzelnen Geschäftsführers (z.B. durch Aufteilung der kaufmännischen und technischen

Leitungsbereiche). Bei Aufstockung der Anzahl der Geschäftsführer sollten entsprechende Abschläge berücksichtigt werden.

– **Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen in Betriebsaufspaltungsfällen:** Bei der Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter einer GmbH sind bei bestehender Betriebsaufspaltung die Umsätze und Umsatzrenditen der Besitzgesellschaft nicht zu berücksichtigen, wenn eine Überprüfung im Wege eines externen Fremdvergleichs anhand von Gehaltsstrukturanalysen erfolgt ist. Dies hat der BFH mit seinem in 2010 veröffentlichten Beschluss vom 9.11.2009 (Aktenzeichen I B 77/09, BFH/NV 2010, 472) entschieden und dabei ausschließlich auf das durch die Betriebs-GmbH gezahlte Gehalt abgestellt.

### Hinweis:

In Betriebsaufspaltungsfällen ist also größte Sorgfalt geboten, wenn die Frage der Angemessenheit der Geschäftsführer-Gehälter bei der Betriebs-GmbH zu beurteilen ist, weil auf die Existenz zweier rechtlich selbständiger Unternehmen abgestellt wird. In der Praxis kann daher eine gute wirtschaftliche Situation des Besitzunternehmens nicht zur Rechtfertigung der Höhe der Geschäftsführer-Gehälter in der Betriebs-GmbH herangezogen werden; entsprechende Vergütungsregelungen sollten daher überprüft werden.

– **vGA bei Beherrschung der GmbH durch mehrere Minderheitsgesellschafter:** Mit seinem in 2010 veröffentlichten Beschluss vom 29.7.2009 (Aktenzeichen I B 12/09, BFH/NV 2010, 66) hat der BFH entschieden, dass zwei Minderheitsgesellschafter, die beide auf Grund gleich lautender Anstellungsverträge zu Geschäftsführern bestellt sind bzw. bestellt waren, wegen der Verfolgung gleichgerichteter Interessen unter dem Aspekt der vGA wie ein beherrschender Gesellschafter anzusehen sind. Daraus folgt, dass etwaige Geschäftsführerverträge klar und vor allem nur mit Wirkung für die Zukunft geschlossen werden können bzw. müssen.

### Hinweis:

Im Streitfall wurden vGA angenommen, weil in den Geschäftsführerverträgen die Arbeitszeiten nicht klar und eindeutig geregelt waren, sodass das Ausmaß der von den Geschäftsführern zu erbringenden Leistungen nicht bestimmt werden konnte. Auch bei Vereinbarungen über den Leistungsaustausch mit Minderheitsgesellschaftern sollte deshalb darauf geachtet werden, dass bei der Bestimmung der Vergütungen wie auch der zu erbringenden Gegenleistungen kein Spielraum besteht.

– **Überstundenvergütungen und Feiertagszuschläge sind vGA:** Mit seinem in 2010 veröffentlichten Beschluss vom 6.10.2009 (Aktenzeichen I B 55/09, BFH/NV 2010, 469) hat der BFH entschieden, dass an Gesellschafter-Geschäftsführer geleistete Überstundenvergütungen und Feiertagszuschläge aus steuerlicher Sicht regelmäßig vGA darstellen. Dies gilt nur dann nicht, wenn überzeugende betriebliche Gründe für derartige Vergütungen vorgebracht werden können.

- **Vertragswidrige Pkw-Nutzung:** Mit Urteil vom 11.2.2010 (Aktenzeichen VI R 43/09, HFR 2010, 463) hat der BFH seine Rechtsprechung fortgeführt, wonach die nachhaltige vertragswidrige private Nutzung eines betrieblichen Pkw durch den anstellungsvertraglich gebundenen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht immer als vGA zu beurteilen ist, sondern auch Arbeitslohn sein kann.

## Hinweis:

Die verschiedenen Senate des BFH vertreten in dieser Sache unterschiedliche Auffassungen. Entgegen der vorgenannten differenzierten Auffassung des VI. Senats geht der I. Senat stets vom Vorliegen einer vGA aus. Für die Praxis ist daher zu empfehlen, dass die private Nutzung entweder arbeitsvertraglich gestattet (Nutzungsvorteil als Gehaltsbestandteil) oder aber arbeitsvertraglich untersagt wird mit der Folge, dass ein solches Verbot dann aber auch überwacht werden muss, z.B. durch Fahrtenbuch, Verwahrung der Schlüssel im Unternehmen o.Ä.

## Zu b) Pensionszusagen

- **Pensionszusage an den „Noch-Nicht-Gesellschafter“:** Mit Beschluss vom 29.1.2010 (Aktenzeichen I B 88/09, BFH/NV 2010, 1125) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Veranlassung von Pensionszusagen durch das Gesellschaftsverhältnis fortgeführt. Im Streitfall war einem auf drei Jahre befristet angestellten Geschäftsführer, der nach Ablauf des Vertrags eine 25 %-ige Beteiligung an der GmbH erworben hatte, unmittelbar und ohne Probezeit eine unverfallbare Pensionszusage erteilt worden. Der BFH stellt dazu fest, dass auch die Zuwendung an einen späteren Gesellschafter („Noch-Nicht-Gesellschafter“) den Ansatz einer vGA begründen könne und dass ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter eine solche unmittelbar unverfallbare Versorgungszusage nicht erteilt hätte.
- **vGA bei Erteilung einer Pensionszusage ohne ausreichende Erprobung:** Mit Beschluss vom 17.3.2010 (Aktenzeichen I R 19/09, BFH/NV 2010, 1310) hat der BFH das Vorliegen einer vGA auch für den Fall bejaht, in dem der Ehefrau des zu 99 % beteiligten GmbH-Gesellschafters knapp sechs Wochen nach ihrer Bestellung zur Geschäftsführerin eine Pensionszusage erteilt worden war.

## Hinweis:

Die Anerkennung einer Versorgungszusage setzt nach der Rechtsprechung des BFH selbst dann die Berücksichtigung einer Probezeit voraus, wenn der zusagenden GmbH die Qualifikation des Geschäftsführers schon deshalb bekannt ist, weil dieser z.B. bisher in einem von den Gesellschaftern der GmbH betriebenen Unternehmen tätig war.

- **Keine Rückstellung für von Gewinnbeteiligungen abhängige Pensionsleistungen:** Nach dem Urteil des BFH vom 3.2.2010 (Aktenzeichen I R 31/09, HFR 2010, 577) sind Pensionsrückstellungen nur insoweit zulässig, wie die Zusage keine Abhängigkeit von künftigen gewinnabhängigen Bezügen vorsieht; die „Künftigkeit“ bestimmt sich dabei nach dem Zeitpunkt der Zusage. Gerade Gewinnbeteiligungen

fallen nun aber unter diese Einschränkung, da sie zum Zeitpunkt der Erteilung der Zusage noch nicht entstanden waren bzw. sind, sodass eine Rückstellungsbildung insoweit ausscheidet.

## Hinweis:

Die Formulierung einer Pensionszusage ist also im jeweiligen Einzelfall genau zu prüfen; ggf. ist fachlicher Rat unverzichtbar.

- **Pensionszusage und Umsatzbeteiligungen:** In seinem in 2010 veröffentlichten Urteil vom 4.3.2009 (Aktenzeichen I R 45/08, BFH/NV 2010, 244) hat der BFH ausgeführt, dass neben dem Zeitpunkt der Pensionszusage (sog. Erdienensdauer) auch der Umfang der Versorgung zu einer vGA führen kann. Daher gehören Gehaltsbestandteile, die als vGA zu qualifizieren sind (und dazu zählt der BFH die Umsatzbeteiligungen), nicht zu den Gehaltsbezügen und scheiden daher auch bei der Berechnung der Pensionsrückstellung aus. Folglich ist eine Altersversorgung als vGA anzusehen, soweit sie auf die Berücksichtigung einer Umsatzbeteiligung entfällt, weil mit Umsatzbeteiligungen das Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden ist und sie daher jedenfalls durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst sind.

## Hinweis:

Umsatzbeteiligungen werden von der Rechtsprechung nur in besonderen Ausnahmefällen steuerlich anerkannt, z.B. wenn die angestrebte Leistungssteigerung des Geschäftsführers durch eine Gewinnbeteiligung nicht zu erreichen wäre. Ausnahmsweise wird daher z.B. die Vereinbarung einer Umsatzbeteiligung in einer ertragschwachen Aufbauphase des Unternehmens anerkannt, wenn dies lediglich zeitlich begrenzt erfolgt.

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

- **Veräußerung eigener Anteile:** Mit Beschluss vom 3.3.2010 (Aktenzeichen I B 102/09, BFH/NV 2010, 1131) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, wonach die nur zum Nennwert erfolgende Veräußerung eigener Anteile durch die GmbH an ihre Gesellschafter eine vGA darstellt. Zur Begründung führt der BFH aus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer die eigenen Anteile der GmbH „gewinnbringend an Dritte“ veräußert hätte.
- **Veräußerung eigenen Grundbesitzes unter dem Verkehrswert an einen Gesellschafter:** Der Erwerb eines Grundstücks einer GmbH durch ihren Gesellschafter zu einer unter dem Verkehrswert liegenden Gegenleistung führt zu einer vGA, da insoweit bei der GmbH eine im Gesellschaftsrecht begründete verhinderte Vermögensvermehrung vorliegt. Dies hat der BFH mit Beschluss vom 16.12.2009 (Aktenzeichen I B 76/09, BFH/NV 2010, 1135) bestätigt.

## Hinweis:

Auch diese Urteile betonen einmal mehr den Fremdvergleichsmaßstab und die Empfehlung, sich bei ent-

sprechenden Veräußerungsgeschäften an den marktüblichen Bedingungen zu orientieren.

**Abgabe- und Zahlungstermine 2011**

**5. Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2011<sup>1</sup>**

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

Monat	Termin <sup>2,3</sup>	Steuer	mtl.	vier tel- jähr- lich
Januar	10.1. (13.1.)  25.1./27.1.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug, Steuerabzug § 50a EStG  Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2010  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	12/2010  11/2010 1/2011	IV/2010
Februar	10.2. (14.2.)  10.2. (14.2.) 15.2. (18.2.) 22.2./24.2.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung  <sup>1/11</sup> Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2011  Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	1/2011  12/2010 2/2011	IV/2010  I/2011
März	10.3. (14.3.)  25.3./29.3.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	2/2011 1/2011 3/2011	I/2011
April	11.4. (14.4.)  21.4./27.4.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug, Steuerabzug § 50a EStG  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	3/2011 2/2011 4/2011	I/2011
Mai	10.5. (13.5.)  16.5. (19.5.) 25.5./27.5.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	4/2011 3/2011 5/2011	I/2011 II/2011
Juni	10.6. (14.6.)  24.6./28.6.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozi-	5/2011 4/2011 6/2011	II/2011

Juli	11.7. (14.7.)  11.7. (14.7.) 25.7./27.7.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug, Steuerabzug § 50a EStG  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Grundsteuer (beantrag- te jährliche Fälligkeit) Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	6/2011 5/2011 7/2011	II/2011
August	10.8. (15.8. <sup>2</sup> )  15.8. <sup>2</sup> (18.8.) 25.8./29.8.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlänge- rung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungs- beiträge	7/2011 6/2011 8/2011	II/2011 III/2011
September	12.9. (15.9.)  26.9./28.9.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchen- steuer, Umsatzsteuer, Bauabzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlänge- rung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungs- beiträge	8/2011 7/2011 9/2011	III/2011
Oktober	10.10. (13.10.)  25.10./27.10.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchen- steuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerab- zug § 50a EStG  Umsatzsteuer mit Dauerfristverlänge- rung Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungs- beiträge	9/2011 8/2011 10/2011	III/2011
November	10.11. (14.11.)  15.11. (18.11.) 24.11./28.11.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchen- steuer, Umsatzsteuer, Bauabzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlänge- rung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungs- beiträge	10/2011 9/2011 11/2011	III/2011 IV/2011
Dezember	12.12. (15.12.)  23.12./28.12.	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bau- abzug  Umsatzsteuer mit Dau- erfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozi- alversicherungsbeiträge	11/2011 10/2011 12/2011	IV/2011

<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.

## Hinweise:

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

### a) Einzelne Steuerarten

#### aa) Umsatzsteuer

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

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

Betrag die Umsatzsteuer 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 Umsatzsteuerjahreserklärung 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 Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Dezember angerechnet.

#### bb) Lohnsteuer

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

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

#### 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 Umsatzsteuer-Voranmeldung, Lohnsteuer-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen.

**Hinweis:**

Umsatzsteuer-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

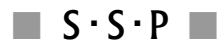
Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, sind **Säumniszuschläge** zu entrichten. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die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

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

## Hinweis:

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

## 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.