

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, Dezember 2013

Mandantenrundschriften Nr. 4/2013

Neues Reisekostenrecht • Werbungskosten • 110 €-Grenze bei Betriebsveranstaltungen • Bilanzpolitik • Abgabe- und Zahlungstermine 2014

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

für den Jahreswechsel 2013/2014 sind eine Vielzahl an Neuregelungen und Gestaltungsmöglichkeiten zu beachten. Über das ab dem 1.1.2014 geltende neue Reisekostenrecht informieren wir Sie ausführlich in diesem Mandanten-Rundschriften. Zum einen steht die Umsetzung der Neuregelungen in der Praxis nun unmittelbar bevor (z.B. Aktualisierung von Reisekostenrichtlinien, Information der Mitarbeiter und Umstellung von Abrechnungsformularen für die Reisekosten). Zum anderen hat die Finanzverwaltung aktuell in einem umfangreichen Schreiben zur Auslegung des neuen Reisekostenrechts Stellung genommen. Dies bietet für die Praxis eine wichtige Hilfestellung.

Ist - wie im Regelfall - der Jahreswechsel auch Ende des Geschäftsjahres 2013, ist zu prüfen, ob bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen werden sollen. Dabei gilt es verschiedene Zielsetzungen abzuwägen (z.B. zwischen einer positiven Information u.a. an die Fremdkapitalgeber, einer möglichst weitgehenden Vermeidung der Publizitätspflicht und einer Minderung der Steuerbelastung). Die größten Möglichkeiten im Rahmen des bilanzpolitischen Instrumentariums sind im Bereich der Sachverhaltsgestaltung, also vor dem Bilanzstichtag gegeben. Aus diesem Grunde widmen wir uns in dem vorliegenden Mandanten-Rundschriften u.a. auch der Bilanzpolitik.

Für alle Steuerpflichtigen

WALDEMAR STEINERT
Steuerberater
Dipl. Finanzwirt

JÖRG VARGA
Steuerberater
Dipl. Finanzwirt

JOACHIM MUSTER *¹
Steuerberater

BRIGITTE SCHEPERS *²
Steuerberaterin

TANJA VAN EIK *²
Dipl.-Kauffrau
Steuerberaterin

in Kooperation mit
CRAMER RECHTSANWALTS-
GESELLSCHAFT mbH

Feithstr. 82 58095 Hagen
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0
Fax (0 23 31) 8 26 53
e-mail:
info@steinert-online.com
www.steinert-online.com

Steinert Steuerberatungs-
gesellschaft mbH
Amtsgericht Hagen
HRB 3751
Geschäftsführer:
Dipl. Finanzwirt
Waldemar Steinert
Dipl. Finanzwirt
Jörg Varga

*¹ freier Mitarbeiter
*² Angestellte(-r)

- 1 Aktuelle Gesetzesänderungen
- 2 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 3 Frist für die Altersvorsorgezulage 2011
- 4 Kein Abzug von Strafverteidigungskosten

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Einführungszeitraum für ELStAM endet endgültig Ende 2013
- 6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2014
- 7 Sachbezugswerte für 2014
- 8 4. Betriebsveranstaltungen: Neue Berechnungsmethodik der 110 €-Grenze
- 9 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2009
- 10 Anstieg des Grundfreibetrags zum 1.1.2014
- 11 Steuerklassenwahl für das Jahr 2014 bei Ehegatten
- 12 Werbungskosten in 2013

Für Unternehmer und Freiberufler

- 13 Neue Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ab 1.1.2014 endgültig anzuwenden
- 14 Verschärfte Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 15 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 16 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 17 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 18 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen
- 19 Umsatzsteuersatz für Kunstgegenstände und Silbermünzen ab 2014

Für Personengesellschaften

- 20 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Kapitalertragsteuer und Werbungskostenabzug
- 22 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Für Hauseigentümer

- 23 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein
- 24 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

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

Steuerliches Reisekostenrecht ab 01.01.2014 und Termine 2014

- 29 Neue gesetzliche Rahmenbedingungen ab 1.1.2014
- 30 Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“
- 31 Fahrtkosten
- 32 Verpflegungsmehraufwand

- 33 Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit
- 34 Neuregelungen bei doppelter Haushaltsführung
- 35 Auswirkungen auf den Begriff der Betriebsstätte
- 36 Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2014
- 37 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Aktuelle Gesetzesänderungen

Im Jahr 2013 sind verschiedene steuerliche Änderungsgesetze beschlossen worden. Diese haben eine Vielzahl an punktuellen Änderungen gebracht, von denen die wichtigsten Neuerungen in diesem Mandanten-Rundschreiben an den entsprechenden Stellen dargestellt werden.

Von allgemeiner Bedeutung sind vor allem folgende Aspekte:

- **Eingetragene Lebenspartnerschaften** kommen bei der Einkommensteuer (rückwirkend) in den Genuss des Splittingverfahrens. Sie können also wie Ehegatten eine gemeinsame Steuererklärung abgeben und erhalten Vergünstigungen beim Einkommensteuertarif.
- Entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs können **Prozesskosten** – soweit nicht ausnahmsweise Werbungskosten vorliegen – ab dem Jahr 2013 grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Ein steuerlicher Abzug ist danach nur unter der engen Bedingung möglich, dass ohne einen entsprechenden Prozess für den Steuerpflichtigen die Gefahr bestünde, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.
- Es wurden Verbesserungen für Verbraucher bei verschiedenen **Altersvorsorgeprodukten** – u.a. bei den sog. Riester- und Rürup-Renten – in Kraft gesetzt. So können insbesondere Berufsunfähigkeitsversicherungen besser steuerlich geltend gemacht werden. Zudem wurde die Kapitalentnahmemöglichkeit bei Wohn-Riester-Verträgen erweitert.

Darüber hinaus gab es Vereinfachungen für **gemeinnützige Vereine und gGmbH** durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz:

- Die steuer- und sozialabgabefreie **Übungsleiterpauschale** wurde um 300 € auf jährlich 2 400 € angehoben und die allgemeine **Ehrenamtspauschale** um 220 € auf 720 € pro Jahr. Beide Erhöhungen gelten bereits ab dem 1.1.2013.
- Die **Frist zur Mittelverwendung** von Vereinen und anderen gemeinnützigen Organisationen wird um ein Jahr verlängert. Bisher mussten diese ihre Einnahmen grundsätzlich im folgenden Jahr für ihre gemeinnützigen Zwecke ausgeben. Nunmehr beträgt die Frist zwei Jahre. Diese Änderung gilt ab dem 1.1.2013.
- Die bisher bereits von der Finanzverwaltung akzeptierte **Rücklagenbildung für Ersatzinvestitionen**, z.B. einen neuen Vereinsbus, ist gesetzlich geregelt worden.
- Die Bildung oder Beibehaltung bereits gebildeter **freier Rücklagen** wird großzügiger und flexibler gehandhabt. Ein Teil der Einnahmen kann unter engen Voraussetzungen zurückgelegt werden. Nicht ausgeschöpfte Mittel können künftig zwei Jahre vorgetragen werden. Diese Neuerung gilt ab dem 1.1.2014.
- Die steuerbefreite **Umsatzgrenze für Sportveranstaltungen** wurde ab dem Jahr 2013 von 35 000 € auf 45 000 € erhöht. Damit sind mehr kleinere Veranstaltungen als bisher steuerbefreit. Das spart Vereinen bürokratischen Aufwand.

Hinweis:

Es handelt sich insoweit um eine Freigrenze und nicht um einen Pauschbetrag. Bei höheren Umsätzen müssen alle Veranstaltungen voll versteuert werden.

- Eine Ergänzung des § 27 BGB stellt klar, dass die **Mitglieder eines Vereinsvorstands unentgeltlich tätig sind**. Das bedeutet, dass eine Vergütung von Vorständen nur zulässig ist, wenn dies ausdrücklich nach der Satzung erlaubt ist. Diese Regelung tritt erst zum 1.1.2015 in Kraft.

Handlungsempfehlung:

Bis Ende 2014 müssen Satzungen ggf. angepasst werden, soweit der Vorstand Vergütungen erhält. Sind Satzungsänderungen notwendig, so ist dringend anzuraten, diese mit dem steuerlichen Berater und dem Finanzamt abzustimmen.

- Der Geltungsbereich der 2010 eingeführten **Haftungserleichterung** für ehrenamtliche Vorstände ist mit Wirkung ab dem 1.1.2013 auf Mitglieder anderer Organe und besondere Vertreter ausgeweitet worden. Zugleich erfahren ehrenamtlich für den Verein tätige Mitglieder dieselben Haftungsprivilegien wie ehrenamtliche Vorstände, d.h., sie haften nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit.

Hinweis:

Um die Haftungsbeschränkung umfassend zu Gunsten der ehrenamtlich tätigen Organ- und Vereinsmitglieder wirken zu lassen, ist eine Beweislastregel zu deren Vorteil eingefügt worden. Nuncmehr muss der geschädigte Verein beweisen, dass bei dem schädigenden Organ- oder Vereinsmitglied Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit vorgelegen hat.

2 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

Begünstigte handwerkliche Tätigkeiten sind dabei im Rahmen eines bereits bestehenden Haushalts nicht nur Instandsetzungsarbeiten, sondern auch Neubaumaßnahmen. Dies hat der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 13.7.2011 (Aktenzeichen VI R 61/10) bestätigt, in dem es um die Kosten für Erd- und Pflanzarbeiten im Garten eines selbst bewohnten Hauses und in diesem Zuge um die Neuerrichtung einer Stützmauer zum Nachbargrundstück ging. Das Gericht stellt heraus, dass es insoweit ohne Belang ist, ob der Garten neu angelegt oder ein naturbelassener Garten umgestaltet wird. Ebenso hat das Finanzgericht Sachsen mit Urteil vom 23.3.2012 (Aktenzeichen 3 K 1388/10) für Ausgaben im Zusammenhang mit dem nachträglichen Einbau eines Kachelofens und eines Edelstahlkamins in ein mit einer Gas-Zentralheizung ausgestattetes Einfamilienhaus die Steuerermäßigung gewährt. Die Steuerermäßigung hänge nicht davon ab, ob die handwerkliche Maßnahme der Erhaltung eines vorhandenen Gegenstands dient oder einen neuen Gegenstand herstellt. Andererseits hat allerdings das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit rechtskräftigem Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 4 K 1933/12) entschieden, dass der erstmalige Anbau eines Wintergartens, mit dem eine Vergrößerung der Wohnfläche des Hauses verbunden ist, nicht zu begünstigten Handwerkerleistungen führt. Die Rechtsprechung ist hier also nicht einheitlich.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2013 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2013 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird – so auch bestätigend der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 30.7.2013 (Aktenzeichen VI B 31/13) –, muss die Rechnung noch in 2013 durch **Überweisung** bezahlt werden. Sofern die Höchstgrenzen in 2013 bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2014 erfolgen.

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

3 **Frist für die Altersvorsorgezulage 2011**

Bei einem „Riester-Vertrag“ kann die **Altersvorsorgezulage für 2011 letztmals bis zum 31.12.2013** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

Sofern noch nicht geschehen, sollte ein entsprechender Antrag für die Zulage 2011 gestellt werden, um den Anspruch hierauf nicht zu verlieren.

4 **Kein Abzug von Strafverteidigungskosten**

Mit Urteil vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 5/12) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass die einem wegen einer vorsätzlichen Tat verurteilten Steuerpflichtigen entstandenen **Kosten seiner Strafverteidigung** nicht abziehbar sind. Das Gericht hat den Abzug der Strafverteidigungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten versagt, weil die Tat nicht eindeutig der beruflichen oder sonstigen steuerbaren Sphäre zuzuordnen war. Auch den Abzug als außergewöhnliche Belastungen hat das Gericht verneint.

Der Kläger war rechtskräftig wegen Beihilfe zur Untreue zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und neun Monaten verurteilt worden. Er machte seine Rechtsanwaltskosten von ca. 50 000 € für 2007 und 160 000 € für 2008 steuermindernd geltend.

Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) entschieden, dass **Zivilprozesskosten** grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind, da sich die Unausweichlichkeit von Prozesskosten daraus ergibt, dass der Steuerpflichtige zur Durchsetzung seines Rechts den Rechtsweg beschreiten muss. Im Streitfall fehle es aber schon an der Unausweichlichkeit der Aufwendungen. Die Strafverteidigungskosten habe der Kläger gerade wegen seiner rechtskräftigen Verurteilung zu tragen. Die Straftat sei nicht unausweichlich gewesen.

Hinweis:

Zur Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung gilt es zu beachten, dass mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 als Reaktion auf das angesprochene Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.5.2011 die steuerliche Berücksichtigung von Zivilprozesskosten ab 2013 eingeschränkt wurde. Danach sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Handlungsempfehlung:

Die gesetzliche Neuregelung findet erst ab 2013 Anwendung. Bis 2012 will die Finanzverwaltung aber die für die Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht allgemein anwenden. Zurzeit sind beim Bundesfinanzhof noch weitere Verfahren zur Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anhängig. Einsprüche, die hierauf gestützt werden, ruhen bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wie die Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen mit Kurzinformation vom 16.7.2013 mitteilt.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Einführungszeitraum für ELStAM endet endgültig Ende 2013

Ende 2013 läuft der Einführungszeitraum für das ELStAM-Verfahren aus. Mit Schreiben vom 25.7.2013 hat daher auch die Finanzverwaltung bestimmt, dass der Arbeitgeber die ELStAM spätestens ab dem letzten im Kalenderjahr 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum abzurufen und anzuwenden hat. Hierbei handelt es sich um die für den Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer maßgeblichen Werte, die von der Finanzverwaltung in einer zentralen Datenbank gespeichert werden. Das ELStAM-Verfahren löst damit endgültig die Lohnsteuerkarte sowie etwaige Ersatzbescheinigungen in Papierform ab.

Hinweis:

Über die vom Arbeitgeber eingesetzte Lohnabrechnungssoftware muss ein elektronischer Abruf möglich sein. In diesem Zusammenhang ist die Speicherung der Steueridentifikationsnummer für die einzelnen Arbeitnehmer erforderlich.

6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2014

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2014 wie folgt dar:

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2013	2014	2013	2014
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	69 600,00 €	71 400,00 €	58 800,00 €	60 000,00 €
– monatlich	5 800,00 €	5 950,00 €	4 900,00 €	5 000,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung / Pflegeversicherung	2013	2014	2013	2014
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	47 250,00 €	48 600,00 €	47 250,00 €	48 600,00 €
– monatlich	3 937,50 €	4 050,00 €	3 937,50 €	4 050,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	52 200,00 €	53 550,00 €	52 200,00 €	53 550,00 €
– monatlich	4 350,00 €	4 462,50 €	4 350,00 €	4 462,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	47 250,00 €	48 600,00 €	47 250,00 €	48 600,00 €
– monatlich	3 937,50 €	4 050,00 €	3 937,50 €	4 050,00 €

Hinweis:

Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenze führt bei höher verdienenden Angestellten zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer. Die Beitragssätze selbst bleiben unverändert: Arbeitslosenversicherung: 3 %, jeweils hälftig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu tragen. Zudem 15,5 % in der Krankenversicherung, wovon die Arbeitnehmer 8,2 % zahlen und die Arbeitgeber 7,3 %. Der Beitragssatz für die Pflegeversicherung beträgt 2,05 %; hiervon

zahlen Arbeitgeber und Arbeitnehmer je 1,025 % (Ausnahme Sachsen: Arbeitnehmer: 1,525 % und Arbeitgeber: 0,525 %). Der Beitragszuschlag für Kinderlose in der Pflegeversicherung (kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben) beträgt 0,25 %; diesen zahlen die Arbeitnehmer alleine, ohne Arbeitgeberbeteiligung. Der Beitragssatz zur Rentenversicherung beträgt derzeit 18,9 %. Eine Anpassung der Renten- und Pflegeversicherungssätze zum 1.1.2014 befindet sich derzeit in der politischen Diskussion.

7 Sachbezugswerte für 2014

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, so liegen sog. Sachbezüge vor. 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 von 2013 nach 2014 entwickeln:

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger) monatlich	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten monatlich	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2013	224,00 €	216,00 €	48,00 €	1,60 €	88,00 €	2,93 €
2014	229,00 €	221,00 €	49,00 €	1,63 €	90,00 €	3,00 €

Handlungsempfehlung:

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

8 4. Betriebsveranstaltungen: Neue Berechnungsmethodik der 110 €-Grenze

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung, wenn es sich um Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers handelt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist weiter, dass es sich um

- herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und
- bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen

handelt. Das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung solcher Veranstaltungen ist in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer und in der Verbesserung des Betriebsklimas zu sehen.

Von einer üblichen Zuwendung im Rahmen einer Betriebsveranstaltung ist auszugehen, wenn der **Betrag von 110 € je Arbeitnehmer** nicht überschritten wird. Zu Betriebsveranstaltungen, die der 110 €-Freigrenze unterliegen, zählen nur Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, bei denen die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offensteht. Hierzu gehören insbesondere Betriebsausflüge, Betriebsreisen, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern und Pensionärstreffen. Das gilt auch für Veranstaltungen, die nur für eine bestimmte Organisationseinheit, wie eine Abteilung oder Filiale, durchgeführt werden. Keine Betriebsveranstaltung liegt daher vor, wenn die Veranstaltung nicht allen Arbeitnehmern eines Betriebs oder einer Organisationseinheit offensteht.

Zur Ermittlung der 110 €-Grenze sind im Grundsatz alle Kosten durch die Anzahl aller Teilnehmer (z.B. Arbeitnehmer, Angehörige 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. Aus diesem Grunde ist die Ermittlung der 110 €-Grenze für die Praxis von größter Bedeutung. Zu beachten ist die mit den Urteilen des Bundesfinanzhofs vom 16.5.2013 (Aktenzeichen VI R 94/10 und VI R 7/11) eingetretene **Änderung der Rechtsprechung**, welche sich deutlich zu Gunsten der Arbeitnehmer auswirkt. Das Gericht hat in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung entschieden, dass in die Bemessungsgrundlage des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Nur in dem Fall, dass Leistungen an die Arbeitnehmer erbracht werden, die einen marktgängigen Wert haben, könne bei den Arbeitnehmern eine objektive Bereicherung und damit Arbeitslohn angenommen werden. Entschieden wurde:

- In die Ermittlung der 110 €-Grenze einzubeziehen sind nur solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen.
- Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, wie etwa Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters, bewirken bei den Teilnehmern dagegen keinen unmittelbaren Wertzugang. Diese Kosten sollen daher bei der Gesamtkostenermittlung grundsätzlich außer Betracht bleiben.
- Vom Arbeitgeber übernommene Reisekosten sind ebenfalls nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Da die Teilnahme an der Veranstaltung beruflich veranlasst ist, handele es sich bei den Reisekosten um steuerfreien Werbungskostenersatz.
- Die Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber für die Teilnahme von Familienangehörigen an Betriebsveranstaltungen stelle regelmäßig keine Entlohnung dar. Sofern sich die zugewandten Vorteile für den Arbeitnehmer auf eine Beköstigung in angemessenem Umfang, eine musikalische Unterhaltung und ein Animationsprogramm für Kinder beschränken, steht durch die Einladung auch der Familienangehörigen aus der Sicht des Arbeitnehmers nicht dessen Entlohnung für geleistete Dienste, sondern das Interesse des Arbeitgebers an der Förderung des Betriebsklimas im Vordergrund.

Hinweis:

Eine andere Beurteilung gilt allerdings dann, wenn die Veranstaltung an sich bereits einen marktgängigen Wert hat, so etwa, wenn die Belegschaft zusammen mit Familienangehörigen gemeinschaftlich ein Musical oder eine Sportveranstaltung besucht.

Handlungsempfehlung:

Die **Prüfung der 110 €-Grenze ist also nach neuen Grundsätzen** vorzunehmen:

1. Schritt: Auszugehen ist zunächst von den angefallenen Gesamtkosten für die Veranstaltung. Hier von sind aber alle Kosten auszuscheiden, die die teilnehmenden Arbeitnehmer nicht unmittelbar konsumieren können, wie Raummiete und Organisation der Feier. Auch steuerfreie Fahrtkosten sind nicht zu berücksichtigen.
2. Schritt: Die so ermittelten Gesamtkosten sind sodann zu gleichen Teilen zunächst auf sämtliche Teilnehmer anteilig zu verteilen. Aufzuteilen ist der Gesamtbetrag daher auch auf Familienangehörige und Gäste, die den Arbeitnehmer bei der Betriebsveranstaltung begleitet haben. Der auf die Familienangehörigen und andere Begleitpersonen entfallende Aufwand wird den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, bei einer üblichen Betriebsveranstaltung nicht zugerechnet.

Hinweis:

Ob die Finanzverwaltung die Urteile anwenden wird, bleibt abzuwarten. Im Falle einer ablehnenden Haltung des Finanzamts sollten verfahrensrechtliche Schritte geprüft werden.

9 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2009

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum 31.12.2013 eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2009 beantragen (sog. Antragsveranlagung). In dieser Antragsveranlagung können z.B. hohe Werbungskosten, Spenden, Aufwendungen für Handwerkerleistungen oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

Hinweis:

Eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht für Arbeitnehmer im Grundsatz nicht. Eine solche ist aber z.B. in folgenden Fällen gegeben: (1.) wenn andere Einkünfte oder dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen von mehr als 410 € pro Jahr vorliegen; (2.) wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat; (3.) wenn von Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor eingetragen worden ist.

10 Anstieg des Grundfreibetrags zum 1.1.2014

Der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer steigt ab 2014 auf 8 354 € bei Einzelveranlagung bzw. auf 16 709 € bei Zusammenveranlagung an. Hierbei handelt es sich um den Teil des jährlichen Einkommens, der steuerfrei gestellt wird. Damit steigen auch die Beträge, bis zu denen keine Lohnsteuer anfällt. Bis zu folgenden Bruttomonatslöhnen (nach Abzug von ggf. in ELStAM hinterlegten Freibeträgen) fällt in 2014 keine Lohnsteuer an:

Steuerklasse	I	II	III	IV	V
Monatslohn	946 €	1 077 €	1 788 €	946 €	104 €

Hinweis:

Zu beachten ist, dass zwar bis zu dieser Lohnhöhe keine Lohnsteuer, ggf. aber Sozialversicherungsbeiträge anfallen, wobei möglicherweise auf Grund der Gleitzone Regelung verminderte Beträge entstehen.

11 Steuerklassenwahl für das Jahr 2014 bei Ehegatten

Der Jahreswechsel sollte bei Ehegatten, die beide Arbeitnehmer sind, zum Anlass genommen werden, die gewählten Lohnsteuerklassen zu überprüfen und ggf. für 2014 eine Änderung zu beantragen.

Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und beide Arbeitslohn beziehen, können für den Lohnsteuerabzug wählen, ob sie

- beide in die Steuerklasse IV eingeordnet werden wollen (ggf. mit Faktor) oder ob
- einer von ihnen (der Höherverdienende) nach Steuerklasse III und der andere nach Steuerklasse V besteuert werden will, mit der Folge der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

Die Steuerklassenkombination III/V ist so gestaltet, dass die Summe der Steuerabzugsbeträge beider Ehegatten in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht, wenn der in Steuerklasse III eingestufte Ehegatte ca. 60 %, der in Steuerklasse V eingestufte ca. 40 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Hinweis:

Bei der Wahl der Steuerklassenkombination oder der Anwendung des Faktorverfahrens muss beachtet werden, dass die Entscheidung auch die Höhe der Entgelt-/Lohnersatzleistungen, wie Arbeitslosengeld I, Unterhaltsgeld, Krankengeld, Versorgungskrankengeld, Verletztengeld, Übergangsgeld, Elterngeld und Mutterschaftsgeld oder die Höhe des Lohnanspruchs bei der Altersteilzeit beeinflussen

kann. Eine vor Jahresbeginn getroffene Steuerklassenwahl wird bei der Gewährung von Lohnersatzleistungen von der Agentur für Arbeit grundsätzlich anerkannt.

Anträge zum Steuerklassenwechsel oder zur Anwendung des Faktorverfahrens sind an das Finanzamt zu richten, in dessen Bezirk die Ehegatten im Zeitpunkt der Antragstellung ihren Wohnsitz haben. Ein Steuerklassenwechsel oder die Anwendung des Faktorverfahrens im Laufe des Jahres 2014 kann in der Regel nur einmal, und zwar spätestens bis zum 30.11.2014, beim Wohnsitzfinanzamt beantragt werden. Es ist das amtlich vorgesehene Antragsformular zu verwenden.

12 Werbungskosten in 2013

a) Grundsätze des Werbungskostenabzugs

Um die Steuerlast für das Jahr 2013 zu mindern, ist zu überlegen, ob noch für dieses Jahr steuerwirksame Ausgaben getätigt werden sollen. Eine Voraussetzung dafür ist, dass die Ausgaben im Jahr 2013 geleistet werden (**Abflussprinzip**).

Bedingung für die Abziehbarkeit ist, dass die Ausgaben berufsbedingt bzw. beruflich (und nicht privat) veranlasst sind und ausreichend nachgewiesen werden. Werbungskosten wirken sich für den **Arbeitnehmer** steuerlich nur aus, soweit sie den sog. **Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 €** übersteigen. Ausgaben für Wirtschaftsgüter, die länger als ein Jahr genutzt werden (z.B. Notebook oder Schreibtisch), sind nur über Abschreibungen, also verteilt auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzung, absetzbar. Eine Ausnahme gilt für **geringwertige Wirtschaftsgüter** mit Anschaffungskosten ohne Umsatzsteuer bis 410 €. Diese können statt über den normalen Abschreibungszeitraum auch steuerlich im Jahr der Anschaffung in voller Höhe als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Abgesehen vom Arbeitnehmer-Pauschbetrag können nur die gesetzlich zulässigen Pauschalbeträge ohne weiteren Nachweis von tatsächlich angefallenen Werbungskosten berücksichtigt werden, z.B. Verpflegungsmehraufwendungen, Pauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. (ab 2014) erster Tätigkeitsstätte. Soweit das Gesetz keine Pauschalisierung vorsieht, kann nur der tatsächlich angefallene und nachgewiesene Aufwand angesetzt werden. Nachfolgend werden exemplarisch Werbungskosten aufgeführt, zu denen es aktuelle Rechtsprechung gibt.

b) Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit mit 0,30 € je km

Werden bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit Fahrten mit dem eigenen Pkw durchgeführt, so können die Kosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Bislang war nicht abschließend geklärt, ob nicht entsprechend beamtenrechtlicher Reiskostengrundsätze ein Satz von 0,35 € je km angesetzt werden kann. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hatte mit Urteil vom 22.10.2010 (Aktenzeichen 10 K 1768/10) dazu entschieden, dass durch Auswärtstätigkeiten veranlasste Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw ohne Einzelnachweis lediglich mit dem pauschalen Kilometersatz von 0,30 € als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Die gegen dieses Urteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit Beschluss vom 15.3.2011 (Aktenzeichen VI B 145/10) als unbegründet zurückgewiesen. Gegen diesen Beschluss ist Verfassungsbeschwerde eingelegt worden. Mit Beschluss vom 20.8.2013 (Aktenzeichen 2 BvR 1008/11) wurde die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen. In dieser Sache eingelegte und bislang im Hinblick auf das anhängige Verfahren ruhend gestellte Einsprüche werden von der Finanzverwaltung abgelehnt, wie die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzinfor EST Nr. 020/2013 vom 4.10.2013 mitgeteilt hat.

Hinweis:

Ab 2014 erfolgt eine Festschreibung der Pauschalen nach dem Bundesreisekostengesetz. Es bleibt im Rahmen einer Fahrtätigkeit mit dem eigenen Pkw bei 0,30 € je gefahrenem Kilometer.

c) Häusliches Arbeitszimmer

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

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

Hinweis:

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

Umstritten ist, ob Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei einer **gemischten Nutzung** anteilig als Werbungskosten abgezogen werden können. In dem vom Finanzgericht Köln mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen 4 K 1242/13) entschiedenen Verfahren wurde das Arbeitszimmer teilweise auch für eine einkommensteuerlich unbeachtliche Tätigkeit genutzt. Das Finanzgericht ließ den Abzug der anteiligen Kosten zu. Gegen dieses Urteil ist allerdings beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen X R 21/13 das Revisionsverfahren anhängig.

Handlungsempfehlung:

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

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

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. Insofern soll nicht unbedingt entscheidend sein, wie oft und in welchem Umfang Erkenntnisse aus der Literatur in den Unterricht einfließen, da auch vergebliche Unterrichtsvorbereitungen steuerlich relevant sind. Aufwendungen für eine Tageszeitung sind üblicherweise Kosten der Lebensführung und daher nicht absetzbar.

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

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

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

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Neue Nachweispflichten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ab 1.1.2014 endgültig anzuwenden

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit erfordert zwingend, dass das Vorliegen der Voraussetzungen mittels Buch- und Belegnachweis nachgewiesen werden kann. Die bereits vor fast zwei Jahren in Kraft getretenen verschärften Nachweisanforderungen brauchten auf Grund der bisherigen von der Finanzverwaltung gewährten Übergangsregelungen noch nicht angewendet zu werden. Zum 31.12.2013 läuft allerdings die Übergangsregelung aus, so dass sich die Unternehmen auf die Neuregelungen nun zwingend einstellen müssen.

Der Belegnachweis besteht zum einen aus dem Doppel der Rechnung. An diese werden folgende Anforderungen gestellt:

- Es muss ein eindeutiger Hinweis auf die Steuerbefreiung erfolgen, etwa durch den Hinweis: „Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung“ oder „zero-rated intra-Community supply of goods“.
- Die Rechnung muss zwingend die USt-IdNr. des liefernden Unternehmens sowie die ausländische USt-IdNr. des Kunden enthalten.
- Die Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung muss bis zum 15. Tag des Folgemonats, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist, ausgestellt werden.

Zum anderen muss der Nachweis geführt werden, dass der Gegenstand der Lieferung tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Neben der **Gelangensbestätigung** sind auch alternative Nachweisformen zulässig. In Abhängigkeit von der Transportart ergeben sich folgende **Nachweismöglichkeiten**:

	Beförderung ...	Versendung ...
... durch den Lieferanten	<ul style="list-style-type: none"> – Gelangensbestätigung – Sonderfälle: verbrauchsteuerpflichtige Waren und gemeinschaftliches Versandverfahren 	<ul style="list-style-type: none"> – Gelangensbestätigung – Sonderfälle: verbrauchsteuerpflichtige Waren und gemeinschaftliches Versandverfahren – Versendungsbeleg: handelsrechtlicher Frachtbrief (z.B. CMR) + Unterschrift Frachtführer und Empfänger oder Konnossement – Spediteursbescheinigung mit Unterschrift Frachtführer und Angabe des Monats des Endes der Versendung – Tracking & Tracing: Auftragserteilung und Protokoll – Empfangsbescheinigung Postdienstleister und Zahlungsnachweis
... durch den Abnehmer	<ul style="list-style-type: none"> – Gelangensbestätigung – Sonderfälle: verbrauchsteuerpflichtige Waren und gemeinschaftliches Versandverfahren – Kfz-Zulassung auf Abnehmer 	<ul style="list-style-type: none"> – wie durch Lieferant; zusätzlich: – Spediteursversicherung und Zahlungsnachweis vom Konto des Abnehmers

Handlungsempfehlung:

Die einzelnen Anforderungen an die verschiedenen Nachweisformen sind zu beachten. Zum Teil gewährt die Finanzverwaltung aber auch bestimmte Erleichterungen, z.B. bei elektronischer Übermittlung der Nachweise. Im konkreten Fall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

In der Praxis sollte ein Kontrollsystem eingerichtet werden, mit dem der Katalog der formellen Vorgaben geprüft und der Rücklauf der ordnungsgemäßen Belege nachgehalten wird.

14 Verschärfte Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz enthält Neuerungen zu den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die der Umsetzung der geänderten sog. Rechnungsstellungsrichtlinie der Europäischen Union in nationales Recht dient.

Hinweis:

Diese Änderungen sind für die Praxis sehr wichtig, da die Anforderungen an eine Rechnung keine reine Formalität darstellen. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug nur dann möglich, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Im Einzelnen sind folgende Änderungen in Kraft getreten, die seit dem 30.6.2013 gelten:

- **Gutschriften:** Bei der Abrechnung über eine Leistung im Wege der Gutschrift (also einer durch den Leistungsempfänger statt durch den Leistenden ausgestellten Rechnung) muss das Rechnungsdokument zwingend durch die Angabe „Gutschrift“ als solches gekennzeichnet werden.

Hinweis:

Im Fall eines Fehlens dieser Angabe, die nach dem Gesetzeswortlaut in deutscher Sprache gefasst sein muss, droht ein Verlust des Vorsteuerabzugs. Nach deutschem Sprachgebrauch liegt eine „Gutschrift“ auch dann vor, wenn der Kunde (Empfänger der Leistung) Geld zurückerstattet be-

kommen soll (sog. kaufmännische Gutschrift). Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 25.10.2013 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7280/12/10002) klargestellt, dass auch in diesen Fällen die Bezeichnung „Gutschrift“ verwendet werden kann.

Handlungsempfehlung:

Teilweise wird aus Vorsichtsgründen empfohlen, dass Leistungserbringer die zahlungsmäßigen Gutschriften an ihre Kunden künftig nicht mehr als „Gutschrift“, sondern als „Gutschreibung“ o.Ä. bezeichnen, jedenfalls das Wort „Gutschrift“ vermeiden.

- **Umgekehrte Steuerschuldnerschaft:** Die Formerfordernisse für Gutschriften gelten auch für Umsätze, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen und die ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer erbringt, auch wenn dieser bei der Rechnungsstellung nicht dem deutschen Umsatzsteuergesetz, sondern dem Umsatzsteuerrecht des ausländischen EU-Mitgliedstaats des Leistungserbringers unterliegt.
- **Frist für Rechnungsausstellung:** Für innergemeinschaftliche Lieferungen und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers ist künftig spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Leistung erbracht wurde, eine Rechnung auszustellen.
- **Reiseleistungen:** Auch im Fall der Besteuerung von Reiseleistungen und der Differenzbesteuerung sind künftig zwingend folgende wörtliche Hinweise mit aufzunehmen: „Sonderregelung für Reisebüros“ bzw. „Gebrauchsgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“.
- **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers:** Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, muss die Rechnung künftig zwingend den Wortlaut „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Bisher war in der Rechnung nur auf die umgekehrte Steuerschuldnerschaft hinzuweisen, ohne dass hierfür eine besondere Formulierung vorgegeben wurde.

Hinweis:

Zu beachten ist aber, dass eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft nicht davon abhängt, ob der Leistende in seiner Rechnung darauf hinweist oder nicht. Insofern obliegt es weiterhin jedem steuerpflichtigen Leistungsempfänger zu prüfen, ob auf Grund der Art des Umsatzes eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt, unabhängig davon, wie die Rechnung lautet.

15 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2013 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2013 (nachträglich) und 2014 zu beantragen.

Hinweis:

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

16 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht in Einzelfällen um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung, mindestens aber um ein Hinausschieben von Steuerzahlungen zur Schonung der Liquidität. Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**).

Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

Hinweis:

Steuerliche Wahlrechte können allerdings unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

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

- Werden noch in 2013 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2013 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden. Handelt es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2013 vollständig als Betriebsausgaben angesetzt werden.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2013 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2013 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind **unverzinsliche Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein **Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen** in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2013 in Erscheinung treten, so dass die **Gewinnrealisation** erst in 2014 erfolgt.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2013 darf in der Bilanz zum 31.12.2013 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2013 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2013 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2013 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz des Wirtschaftsguts zu verhindern.

17 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften, bei denen das Zu- und Abflussprinzip Anwendung findet, wie z.B. bei Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung, wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt**. In diesen Fällen bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses steuerlich erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich jetzt zum Jahreswechsel an, um Steuerzahlungen aus 2013 in das Jahr 2014 zu verschieben:

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

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

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträgen), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in jenem 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 **Umsatzsteuervorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen eingestuft.

18 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

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

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

b) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

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

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

c) Investitionsabzugsbetrag

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

Voraussetzung für die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags ist, dass in Fällen der Gewinnermittlung durch Bilanzierung das Eigenkapital des Betriebs am Ende des laufenden Wirtschaftsjahres nicht mehr als 235 000 € beträgt, oder aber sich bei Einnahmen-Überschussrechnung der Gewinn auf nicht mehr als 100 000 € beläuft. Diese Größenmerkmale verstehen sich vor Abzug eines Investitionsabzugsbetrags. Liegt im konkreten Einzelfall die Betriebsgröße in der Nähe der gesetzlichen Schwellenwerte, so kann durch bilanzpolitische Maßnahmen ggf. erreicht werden, dass die gesetzlichen Größenmerkmale eingehalten und ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht werden kann.

19 Umsatzsteuersatz für Kunstgegenstände und Silbermünzen ab 2014

Bislang werden Umsätze mit Kunstgegenständen generell mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % belastet. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wird wegen EU-rechtlicher Vorgaben beschränkt. Ab dem 1.1.2014 ist wie folgt zu differenzieren:

- Die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie die Lieferung von Sammlungsstücken wird dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen. Gleiches gilt für die Lieferung von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer).
- Weiterhin anwendbar ist dagegen der ermäßigte Steuersatz von 7 % bei der Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber selbst – insbesondere also den Künstler –

bzw. seinen Rechtsnachfolger oder durch einen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist.

Ebenfalls ab dem 1.1.2014 ist für die Lieferungen von Anlage- und Sammlermünzen aus Silber nicht mehr der ermäßigte Steuersatz von 7 %, sondern der Regelsteuersatz von 19 % anzusetzen.

Hinweis:

Damit verteuert sich der Erwerb von Anlage- und Sammlermünzen aus Silber sowie im Regelfall auch der Erwerb von Kunst. Insbesondere Silber- und Münzhändler sowie Galeristen und Kunsthändler müssen dies bei ihrer Kalkulation und bei der Rechnungsstellung berücksichtigen.

Für Personengesellschaften

20 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Nur soweit Verluste durch Einlagen gedeckt sind und sich kein negatives Kapital bildet, können diese im Rahmen der Steuererklärung des Kommanditisten berücksichtigt werden. Man spricht insoweit von ausgleichsfähigen Verlusten.

Wenn in diesen Fällen in 2013 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte dessen steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2013 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, sind die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch in 2013 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Kapitalertragsteuer und Werbungskostenabzug

a) Kein Abzug tatsächlicher Werbungskosten

Im Grundsatz ist seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ein Werbungskostenabzug nicht mehr zulässig, vielmehr sind diese Kosten mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 17.12.2012 (Aktenzeichen 9 K 1637/10) ist der Abzug von Werbungskosten in tatsächlicher Höhe in begründeten Ausnahmefällen auf Antrag möglich. Entschieden wurde dies für einen Fall, bei dem der tarifliche Einkommensteuersatz bereits unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags unter dem Abgeltungsteuersatz von 25 % lag. In diesem Fall erfolgte keine Besteuerung mit der Abgeltungsteuer, sondern im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit dem normalen Tarif.

Hinweis:

Insoweit ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 13/13 die Revision anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie diese Frage letztlich entschieden wird.

Handlungsempfehlung:

In entsprechenden Fällen sollten aber tatsächlich angefallene Werbungskosten geltend gemacht und bei einer ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung ein Einspruch eingelegt und mit Verweis auf das beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

b) Verlustberücksichtigung bei Veräußerung „beinahe“ wertloser Wertpapiere

Seit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1.1.2009 werden nicht nur laufende Erträge aus Wertpapieren einkommensteuerlich erfasst, sondern auch Gewinne und Verluste aus Wertpapierveräußerungen. Die Finanzverwaltung legt dies allerdings einschränkend dahingehend aus, dass im Fall einer Veräußerung mit einem Veräußerungsverlust dieser dann nicht berücksichtigt werden kann, wenn der erzielte Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten nicht deckt. Ebenso soll ein Verlust nicht anerkannt werden, wenn z.B. eine Option wertlos verfällt.

Hinweis:

Die Ansicht der Finanzverwaltung wird im Schrifttum überwiegend abgelehnt. In vergleichbaren Fällen sollten erlittene Verluste geltend gemacht werden.

c) Berücksichtigung einer „All-in-fee“

Seit Einführung der Abgeltungsteuer sind Depot- und Vermögensverwaltungsgebühren nicht mehr als Werbungskosten abziehbar. Hingegen wirken sich Anschaffungsnebenkosten und Veräußerungskosten (Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen) steuermindernd aus. Auch der Transaktionskostenanteil der All-in-fee (= pauschales Entgelt bei den Kreditinstituten, das auch die Transaktionskosten mit abdeckt) ist anteilig abzugsfähig. Allerdings verlangt die Finanzverwaltung, dass die Aufteilung der „All-in-fee“ in den abzugsfähigen Transaktionskostenteil und den nicht abzugsfähigen Verwaltungskostenteil auf einer „sachgerechten und nachprüfaren Berechnung“ beruht.

Handlungsempfehlung:

Bestehende Vereinbarungen und Abrechnungen der Banken sollten dahingehend überprüft werden, ob diese den genannten Anforderungen genügen.

22 Verrechnung sog. Altverluste (frühere „Spekulationsverluste“) nur noch bis 31.12.2013 möglich

Sofern noch steuerlich verrechenbare Verluste aus privaten Wertpapiergeschäften (sog. „Spekulationsverluste“) vorliegen, ist der 31.12.2013 ein wichtiges Datum. Am 31.12.2013 läuft die gesetzliche Übergangsfrist ab, innerhalb derer eine Verrechnung dieser Altverluste mit aktuell erzielten Wertpapierveräußerungsgewinnen möglich ist. Das Bestehen solcher Verluste ist daran erkennbar, dass eine entsprechende Feststellung mit dem letzten Einkommensteuerbescheid erfolgt ist.

Handlungsempfehlung:

Es sollte also geprüft werden, ob sog. „Spekulationsverluste“ (Altverluste) vorhanden sind. Ist man zudem im Besitz von Wertpapierpositionen, die nach 2008 erworben wurden, und können diese in

2013 mit Gewinn veräußert werden, so ist eine Verrechnung des Veräußerungsgewinns gegen die Altverluste möglich. Der Gewinn bleibt in einem solchen Fall endgültig steuerfrei. Insoweit könnte überlegt werden, Positionen in 2013 zu veräußern, um bisher aufgelaufene Gewinne zu realisieren und durch Verrechnung mit Altverlusten steuerfrei zu halten. Entsprechende Wertpapiere könnten dann alsbald wieder nachgekauft werden.

Hinweis:

Auf den Wertpapierverkaufsgewinn wird zunächst 25 % Zinsabschlagsteuer einbehalten. Später ist dann eine Verlustverrechnung im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2013 möglich. Die zuvor einbehalten Abgeltungsteuer wird auf Antrag über die Einkommensteuerveranlagung wieder erstattet.

Für Hauseigentümer

23 Ersatz eines Flachdachs durch ein Satteldach kann zu aktivieren sein

Sofern sich durch Baumaßnahmen die Wohn- bzw. Nutzfläche einer Wohnung oder eines Gebäudes erhöht, handelt es sich um Aufwendungen für die Substanzerweiterung. Solche Maßnahmen führen nicht zu sofort abziehbaren Kosten, sondern es liegen aktivierungspflichtige Herstellungskosten vor. Dies hat zur Folge, dass die Aufwendungen nur über die vergleichsweise lange Gebäude-AfA steuerlich geltend gemacht werden können. Strittig war nun der Fall, dass bei einem Gebäude ein schadhaftes Flachdach durch ein Satteldach ersetzt wurde. Die reine Wohnfläche änderte sich hierdurch nicht. Im Streitfall wurde das Satteldach nicht genutzt. Baurechtlich war allerdings eine Wohnungsnutzung des neu entstandenen Dachbodens möglich, was aber weder beantragt noch genehmigt wurde.

Der Bundesfinanzhof entschied mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen IX R 36/12), dass auch in diesem Fall kein sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, sondern vielmehr nachträgliche Herstellungskosten vorliegen. Grund für diese Einstufung war, dass der tatsächliche Nutzraum erweitert wurde. Hierzu stellt das Gericht heraus, dass die nutzbare Fläche nicht nur die reine Wohnfläche (einer Wohnung/eines Gebäudes) sondern auch die zur Wohnung/zum Gebäude gehörenden Grundflächen der Zubehörräume sowie die den Anforderungen des Bauordnungsrechts nicht genügenden Räume umfasst.

Hinweis:

Bei der Abgrenzung zwischen sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand und nur über die Abschreibung geltend zu machenden Herstellungskosten ist also zu beachten: Unter dem Gesichtspunkt der Erweiterung sind (nachträgliche) Herstellungskosten – neben Anbau und Aufstockung – auch gegeben, wenn nach Fertigstellung des Gebäudes seine nutzbare Fläche – wenn auch nur geringfügig – vergrößert wird (im Urteilsfall: Satteldach statt Flachdach). Auf die tatsächliche Nutzung sowie auf den etwa noch erforderlichen finanziellen Aufwand für eine Fertigstellung zu Wohnzwecken kommt es nicht an.

24 Maklerkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Im Grundsatz stellen Kosten der Veräußerung eines Vermietungsobjekts keine laufenden Werbungskosten dar, sondern mindern den Veräußerungsgewinn aus dem Grundstück. Dieser jedoch ist im Regelfall – jedenfalls soweit das Grundstück mindestens zehn Jahre gehalten wurde – steuerlich nicht relevant, so dass sich im Ergebnis die Veräußerungskosten steuerlich nicht auswirken.

In Ausnahmefällen können aber auch mit dem steuerfreien Verkauf eines Grundstücks im Zusammenhang stehende Kosten als Werbungskosten abzugsfähig sein. So hat das Finanzgericht Münster mit Urteil vom 22.5.2013 (Aktenzeichen 10 K 3103/10 E) entschieden, dass Maklerkosten, die auf den Verkauf eines Grundstücks entfallen, Werbungskosten bei den

Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen, soweit mit dem Veräußerungserlös Darlehen getilgt werden, die zur Finanzierung anderer Mietobjekte aufgenommen wurden. Entscheidend für den Werbungskostenabzug sei, dass der Steuerpflichtige bereits bei der Veräußerung der Immobilie die Absicht und zudem vertraglich festgelegt hatte, dass er den anteiligen Veräußerungserlös zur Tilgung der für die Anschaffung der beiden verbleibenden Objekte aufgenommenen Darlehen und somit zur Finanzierung dieser Objekte verwenden würde. Ein Zusammenhang mit der Einkunftserzielungsabsicht sei somit hergestellt. Das Finanzgericht sieht die anteiligen Maklerkosten aus diesem Grund als Geldbeschaffungskosten im Rahmen der Finanzierung dieser beiden Objekte an.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IX R 22/13 die Revision anhängig, so dass abzuwarten bleibt, wie der Bundesfinanzhof diese Frage entscheidet. Sollte der Bundesfinanzhof die Sichtweise des Finanzgerichts bestätigen, so zeigt sich, dass in solchen Fällen durchaus Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, um anfallende Kosten steuerlich zum Abzug zu bringen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

25 Aus der Gesetzgebung

a) Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285) hat für GmbHs und GmbH-Gesellschafter drei bedeutsame Änderungen gebracht:

(1) **Verlustrücktrag:** Der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag wurde mit Wirkung ab dem Jahr 2013 von bisher 511 500 € auf 1 Mio. € angehoben, was gerade kleinere und mittlere GmbHs in Krisenzeiten durch die Gewährung zusätzlicher Liquidität entlasten wird.

Hinweis:

Aus diesem Grunde braucht in aktuellen Verlustsituationen die Bilanzpolitik nicht mehr darauf gerichtet zu sein, Verluste, die über die bisherige Grenze hinausgehen, zu vermeiden. Nun können – vorausgesetzt im Vorjahr wurde ein ausreichend hohes Einkommen erzielt – Verluste bis zu 1 Mio. € unmittelbar in das Vorjahr zurückgetragen werden und damit zu einer direkten Minderung der Steuerbelastung führen.

(2) **Vereinfachung der Organschaft:** Die Regelungen zur steuerlichen Organschaft wurden vereinfacht und an die aktuelle Rechtsprechung angepasst. Insbesondere wurden die Anforderungen an die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags vereinfacht. So gilt künftig der Gewinnabführungsvertrag auch dann als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern der Jahresabschluss wirksam festgestellt wurde, die Fehler nicht hätten erkannt werden können und eine Korrektur dieser Fehler sofort nach Bekanntwerden erfolgt. Außerdem müssen GmbHs die Verlustübernahmeverpflichtung durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren.

Zu der damit verbundenen Verpflichtung zur Vertragsanpassung hat das BMF mit Schreiben vom 29.5.2013 (Aktenzeichen IV C 2 – S 1910/10/10117 :005, GmbHR 2013, 728) folgende Klarstellung veröffentlicht: Wird ein Gewinnabführungsvertrag, der den bisherigen Anforderungen der Verlustübernahmeverpflichtung entspricht, durch Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG an die neue Rechtslage angepasst, so liegt kein Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags vor; eine solche Anpassung muss in einem Veranlagungszeitraum erfolgen, der vor dem 1.1.2015 endet.

Hinsichtlich des nunmehr zwingend erforderlichen dynamischen Verweises auf § 302 Abs. 3 AktG sind drei Fallgruppen wie folgt zu differenzieren:

- Wird ein Gewinnabführungsvertrag nach dem 26.2.2013 (Inkrafttreten des Gesetzes) neu abgeschlossen, dann muss dieser zwingend einen dynamischen Verweis enthalten.
- Ist ein Gewinnabführungsvertrag bereits vor dem 27.2.2013 abgeschlossen worden und entspricht er (z.B. durch einen statischen Verweis) der bisherigen Rechtslage, so ist eine Änderung (d.h. die Aufnahme eines dynamischen Verweises) erst dann erforderlich, wenn der Vertrag aus anderen Gründen geändert wird, spätestens jedoch vor dem 1.1.2015. Es wird jedoch empfohlen, schon rein vorsorglich entsprechende Altverträge anzupassen.
- Ist ein Gewinnabführungsvertrag bereits vor dem 27.2.2013 abgeschlossen worden und entspricht er nicht (z.B. weil überhaupt kein entsprechender Verweis enthalten ist) der bisherigen Rechtslage, so besteht Handlungsbedarf: Ist eine Verlustübernahme tatsächlich erfolgt oder ist kein Verlust angefallen, so kann der fehlerhafte Vertrag dadurch geheilt werden, dass bis zum Ablauf des 31.12.2014 eine Verlustübernahme entsprechend der neuen Rechtslage wirksam vereinbart wird.

Handlungsempfehlung:

Aus vorgenannten Gründen sind zwingend alle bestehenden Gewinnabführungsverträge daraufhin zu überprüfen, ob diese einer Anpassung bedürfen. Dies ist dringend unter Hinzuziehung steuerlichen Rats vorzunehmen, nicht zuletzt, weil die Übergangsregelungen in der Auslegung nicht eindeutig sind.

Ein einfach und klar formulierter dynamischer Verweis könnte wie folgt lauten: „Die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung gelten entsprechend“.

(3) Organschaft und doppelte Verlustnutzung: Darüber hinaus wurde für Organschaftsfälle die sog. doppelte Verlustnutzung neu geregelt: Nunmehr bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

b) Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 (Streubesitzdividen- den)

Mit dem Ziel der Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Anteilseigner hinsichtlich der Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen wurde das „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09“ am 28.3.2013 verkündet (BGBl. I 2013, 561). Nach der erfolgten Gesetzesänderung entfällt die Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zufließen und die aus einer Beteiligung stammen, die unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Dabei ist auf die Höhe der Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs (aktuell also: 2013) abzustellen. Wird eine Beteiligung von mindestens 10 % unterjährig erworben, so gilt diese als zum Beginn des Wirtschaftsjahrs erworben.

Durch die Gesetzesänderung sind abweichend vom ursprünglichen Regelungsanstoß auch Sachverhalte betroffen, die ausschließlich im Inland verwirklicht werden. Gewinnausschüttungen einer Tochterkapitalgesellschaft an ihre inländische Mutterkapitalgesellschaft sind künftig also auch auf der Ebene der Mutterkapitalgesellschaft als Einkommen der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, wenn die unmittelbare Beteiligung weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt. Mittelbar (z.B. über Tochtergesellschaften) gehaltene Beteiligungen werden nicht berücksichtigt. Durch die Besteuerung auf mehreren Ebenen tritt im Ergebnis eine Mehrfachbesteuerung ein.

Hinweis:

Wie die unterjährige Aufstockung auf mindestens 10 % zu behandeln ist, ist nicht explizit geregelt – nach dem Gesetzeswortlaut werden wohl nur die Fälle der Aufstockung um mindestens 10 % begünstigt sein. Unklar sind auch die Fälle des erstmaligen unterjährigen Erwerbs von Streubesitz mit anschließender Gewinnausschüttung, da insoweit zu Jahresbeginn überhaupt keine Beteiligung i.S.d.

Gesetzes vorgelegen hat. Ein Unterschreiten der Beteiligungsgrenze auf Grund unterjähriger Verkäufe wird aber nach dem Wortlaut nicht zum Wegfall der Steuerfreiheit (für das Jahr des Verkaufs) führen.

Gestaltungsempfehlung:

Bei einer aktuell bestehenden Streubesitzbeteiligung könnte erwogen werden, auf eine Quote von mindestens 10 % aufzustocken. Die Neuregelung kann insbesondere bei Gestaltungen mit Zwischenholdings oder Beteiligungsgesellschaften zu insgesamt sehr hohen Steuerlasten führen, da im Ergebnis eine Mehrfachbesteuerung erfolgt. In diesem Fall sollten die bestehenden Strukturen überprüft werden.

c) Erbschaftsteuerliche Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

aa) Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen vor, und zwar – unter differenzierten Bedingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschonung) oder sogar 100 % (Optionsverschonung). Begünstigt ist auch die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH, sofern die Beteiligungsquote mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Die Vergünstigungen wurden bislang selbst dann gewährt, wenn das Vermögen einer GmbH nur aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen u.Ä. bestanden hatte (sog. Cash-GmbH). Das eröffnete die Möglichkeit, privates Barvermögen erbschaftsteuerfrei dadurch auf die nächste Generation zu übertragen, dass es zunächst z.B. durch die Einlage in eine GmbH (oder auch in eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) in steuerliches Betriebsvermögen umgewandelt wurde. Dieses Betriebsvermögen konnte anschließend in Gestalt von Anteilen an den Gesellschaften mit einem Verschonungsabschlag von bis zu 100 % übertragen werden. Nach Ansicht der FinVerw. und auch der Finanzgerichte war darin kein Gestaltungsmissbrauch zu sehen. Vielmehr handelte es sich hierbei um eine Gesetzeslücke, die derartige steuerfreie Übertragungen ermöglichte.

Die im Juni 2013 durch das AmtshilfeRLUmSG eingeführte steuerverschärfende Neuregelung sieht vor, dass auch Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit diese als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind, dem sog. Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. Die Höhe des Verwaltungsvermögens ist entscheidend für die Gewährung der Steuerverschonung. Denn wenn dieses Verwaltungsvermögen 50 % des Werts des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, wird die Befreiung grundsätzlich versagt; wird die 10 %-Grenze überschritten, kann höchstens die Befreiung zu 85 %, nicht aber die zu 100 % beansprucht werden. Ausnahmen von dieser Neuregelung sind vorgesehen für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und für solche Gesellschaften, deren Hauptzweck die Finanzierung von verbundenen Unternehmen ist.

Hinweis:

Diese Neuregelung ist erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht; eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage erfolgt nicht.

Handlungsempfehlung:

Im Detail ist diese Regelung komplex; es sollte daher in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

bb) Verschärfung des sog. Lohnsummenkriteriums

Die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Befreiungen (85 % bzw. 100 %) im Rahmen der Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen setzt u.a. voraus, dass die sog. Lohnsummenregelung eingehalten wird. Dies bedeutet, dass bezogen auf die Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbs (sog. Ausgangslohnsumme) über die folgenden fünf Jahre die Summe der jährlichen Lohnsummen 400 % (für die Regelfallverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 85 %) bzw. 700 % über die folgenden sieben Jahre (für die Optionsverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 100 %) nicht unterschritten werden. Dieses

Lohnsummenkriterium gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.

Aus der Änderung durch das AmtshilfeRLUmsG ergibt sich für dieses Kriterium nun eine Verschärfung im Hinblick auf beide Ausnahmen. Bei den Lohnsummen und auch bei der Beschäftigtenzahl sind Tochter- und Enkelgesellschaften entsprechend zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an diesen Gesellschaften mehr als 25 % beträgt. Bislang blieben die Löhne in Tochter- und Enkelgesellschaften unberücksichtigt.

Hinweis:

Diese Neuregelung ist erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht.

d) Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuchs (Ordnungsgeldverfahren)

Das Gesetz zur Änderung des Handelsgesetzbuchs vom 4.10.2013, in dessen Zentrum die **Senkung der Mindestordnungsgelder** bei Verstößen gegen die Pflicht zur Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger steht, ist am 9.10.2013 veröffentlicht worden (BGBl. I 2013, 3746).

Damit sind – mit Wirkung für am oder nach dem 31.12.2012 endende Geschäftsjahre (lediglich das Rechtsbeschwerdeverfahren beim OLG ist erst für Ordnungsgeldverfahren zugelassen, die nach dem 31.12.2013 eingeleitet werden) – folgende Vorschläge des Rechtsausschusses des Bundestags (BT-Drucks. 17/11702, 5) umgesetzt worden:

- **Senkung der Mindestordnungsgelder:** Die Höhe des Ordnungsgelds, insbesondere der Mindestbetrag, war bislang unabhängig von der Größenklasse des Unternehmens. Nun wird dieser Mindestbetrag nach der Unternehmensgröße gestaffelt und für Kleinstkapitalgesellschaften auf einen Mindestbetrag von 500 € sowie für kleine Kapitalgesellschaften auf 1 000 € abgesenkt. Der Höchstbetrag von 25 000 € bleibt unverändert. Voraussetzung für die Senkung der Ordnungsgelder ist jedoch, dass das Unternehmen seiner Pflicht – obwohl verspätet – nachgekommen ist.

Hinweis:

Die Absenkung der Mindestordnungsgelder für Kleinstkapitalgesellschaften und kleine Kapitalgesellschaften ändert nichts an der Tatsache, dass sich offenlegungspflichtige Unternehmen – d.h. Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i.S.d. § 264a HGB – nach wie vor nicht durch Zahlung eines Ordnungsgelds von der Offenlegung des Jahresabschlusses und Lageberichts „freikaufen“ können. Unverändert ist vielmehr der Jahresabschluss spätestens zwölf Monate (bei Aktiengesellschaften i.Ü. vier Monate) nach dem Abschlussstichtag beim Handelsregister einzureichen, d.h. der Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2012 ist bis zum Jahresende 2013 (in elektronischer Form) einzureichen. Daher ist den Unternehmen anzuraten, möglichst weitgehend von den im HGB gewährten Offenlegungserleichterungen Gebrauch zu machen, was v.a. für die Kleinstkapitalgesellschaften nach § 267a HGB gilt.

- **Zusätzliche sechswöchige Nachfrist:** Es wurde eine Regelung zur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eingeführt. Diese soll gewährleisten, dass im Einzelfall unbillige Härten durch versäumte Fristen abgemildert werden (z.B. bei schwerer Erkrankung oder bei Tod des Geschäftsführers, Verlust der Buchführungsunterlagen durch ein Feuer u.Ä.).
- **Gewährleistung einer einheitlichen Rechtsprechung in Ordnungsgeldverfahren:** Zudem ist ein Verfahren vorgesehen, um bei Abweichungen in grundsätzlichen Rechtsfragen des Ordnungsgeldverfahrens eine einheitliche Rechtsprechung zu erreichen und so die Rechtssicherheit für die Beteiligten zu erhöhen. Bislang befand allein das LG Bonn über Beschwerden gegen solche Verfügungen, ohne dass gegen dessen Urteile die Einlegung von Rechtsmitteln möglich war. Über die künftig möglichen Beschwerden soll das OLG Köln entscheiden.

26 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

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

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

Die Größenklassen stellen sich nach geltendem Recht – unverändert gegenüber dem Vorjahr – wie folgt dar:

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

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

Aktuell sind in § 293 HGB folgende Schwellenwerte definiert:

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

Hinweis:

Soweit beabsichtigt wird, die Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen).

b) Bilanzpolitik: Neue Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften durch das Micro-BiG

Auf der Grundlage einer Richtlinie des Europäischen Parlaments und Rates aus März 2012 (sog. (EU-Micro-Richtlinie) hat der Deutsche Bundestag am 29.11.2012 das Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz (MicroBiG) verabschiedet, das hinsichtlich der Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften bereits für Jahresabschlüsse zum 31.12.2012 angewandt werden kann. Zwar bleibt es im Grundsatz auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften (wie i.Ü. auch für Kleinst-Personenhandelsgesellschaften und Kleinst-Einzelunternehmen) bei der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht, jedoch werden die Anforderungen an den Jahresabschluss deutlich abgesenkt.

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

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

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

- Die **Gliederung der Bilanz** kann auf Buchstabenposten verkürzt werden. Damit ist folgende Mindestgliederung ausreichend:

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
	D. Rechnungsabgrenzungsposten

- Die **Gewinn- und Verlustrechnung** kann nach folgendem vereinfachten Gliederungsschema aufgestellt werden:
 1. Umsatzerlöse
 2. Sonstige Erträge
 3. Materialaufwand
 4. Personalaufwand
 5. Abschreibungen
 6. Sonstige Aufwendungen
 7. Steuern
 8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- Es besteht eine **Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs**; Voraussetzung ist allerdings, dass folgende Angaben dann – soweit vorhanden – unterhalb der Bilanz gemacht werden: (1.) Haftungsverhältnisse, (2.) Angaben zu Vorschüssen und Krediten an Mitglieder der Geschäftsführung oder Aufsichtsorgane und (3.) bei Aktiengesellschaften und der KGaA auch Angaben zu eigenen Aktien;
- Kleinstkapitalgesellschaften und Kleinst-GmbH & Co. KG können wählen, mit welcher der folgenden Varianten sie ihre **Offenlegungspflicht** erfüllen möchten: (1.) (wie bisher) durch Veröffentlichung (Bekanntmachung) der Rechnungslegungsunterlagen oder (2.) durch Hinterlegung der Bilanz beim Bundesanzeiger, wobei dann interessierte Dritte auf Antrag und gebührenpflichtig eine Abschrift der Bilanz verlangen können.

Hinweis:

Auch für die Kleinstkapitalgesellschaften gelten unverändert **alle Erleichterungen, die den sog. kleinen Kapitalgesellschaften** gewährt werden (wie z.B. die Möglichkeit des Verzichts auf die Aufstellung eines Lageberichts und der Wegfall der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer), weil Kleinstkapitalgesellschaften als eine Teilmenge der kleinen Kapitalgesellschaften definiert werden.

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Ein weiterer zur Veröffentlichung bestimmter Jahresabschluss kann dann unabhängig davon nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2013/2014 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

Mit dem Begriff der „**Mindestbesteuerung**“ wird die auch von Kapitalgesellschaften zu beachtende gesetzliche Regelung des § 10d EStG beschrieben, nach der ein steuerlicher Verlustvortrag im Einzelfall nur begrenzt genutzt werden kann. Konkret ordnet die Vorschrift an, dass in vorhergehenden Jahren noch nicht verrechnete Verluste in Gewinnjahren nur noch i.H.v. 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) unbeschränkt verrechnet werden dürfen. Über diesen Sockelbetrag hinausgehende Verluste können nur zu 60 % sofort (und die übrigen 40 % erst in späteren Veranlagungszeiträumen) geltend gemacht werden. Vor diesem Hintergrund sollte der Jahreswechsel 2013/2014 Anlass sein, in Verlustsituationen durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

In einem ersten Schritt sollte der drohenden Mindestbesteuerung durch eine **frühzeitige Ergebnisplanung, mit deren Hilfe die anfallenden Verluste begrenzt werden**, begegnet werden:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung droht und diese dem steuerlichen Einkommen der GmbH in gleicher Höhe wieder hinzugerechnet wird;
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2013, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2014.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

d) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2013/2014

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist abzuwägen, ob diese noch in 2013 oder aber erst in 2014 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Betriebsvermögen**, so kommt die sog. Abgeltungsteuer nicht zur

Anwendung. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in dem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.

Hinweis:

Es ist zu bedenken, dass aktuell über eine Erhöhung des Einkommensteuer-Spitzensatzes diskutiert wird, so dass ein Anstieg in der Zukunft nicht auszuschließen ist. Die Entwicklung ist aktuell aber noch äußerst ungewiss.

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, die Anwendung der sog. **Abgeltungsteuer** aber gleichwohl **ausscheidet**, z.B. weil der Gesellschafter zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und er beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten. Auch in diesem Fall werden die Ausschüttungen mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil kann darin bestehen, dass bei Ausübung des Wahlrechts auch Werbungskosten geltend gemacht werden können, was z.B. bei hohen Refinanzierungskosten der Beteiligung steuerlich zu einem günstigeren Ergebnis führen kann.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2013 oder in 2014 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Eine differenzierte Betrachtung ist nur in den seltenen Ausnahmefällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann.

Völlig ungewiss ist allerdings, ob es (und ggf. ab wann) zu einer Erhöhung des sog. Abgeltungsteuersatzes kommen wird. Eine solche Erhöhung wurde im Umfeld der jüngsten Bundestagswahl gefordert; ihre Umsetzung würde dazu führen, dass Ausschüttungen zumindest in 2013 steuerlich definitiv geringer belastet wären als in der Zukunft.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2013 oder in 2014 erfolgt, da keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

27 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind einige wichtige in 2012 und 2013 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

(1) Organschaft:

- **Rückwirkende Berichtigung der Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrags steuerlich unbeachtlich:** Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ ist. Dies hatte der BFH dahingehend präzisiert, dass es fünf Zeitjahre (entsprechend 60 Monate) sein müssen (Urteil vom 12.1.2011, Aktenzeichen I R 3/10, HFR 2011, 668). Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit seinem Urteil vom 23.1.2013 (Aktenzeichen I R 1/12, BFH/NV 2013, 989) die Frage verneint, ob eine rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags hinsichtlich seiner Mindestlaufzeit steuerlich wirksam sein kann.

Hinweis:

Auch mit diesem Urteil unterstreicht der BFH erneut die strengen formalen Anforderungen, die an die Anerkennung einer Organschaft gestellt werden. Er stellt insbesondere heraus, dass die ausdrückliche Datumsangabe im Organschafts- und Gewinnabführungsvertrag (im Urteilsfall: „30. Dezember 2003“) nicht dahingehend ausgelegt wird, dass nicht dieser, sondern ein anderer Tag, etwa der 31. Dezember 2003, bezeichnet werden sollte. Vor diesem Hintergrund sollte bei der Formulierung der Vereinbarung über eine Organschaft (im Rahmen des Gewinnabführungsvertrags) mit äußerster Sorgfalt vorgegangen und möglichst auch fachlicher Rat eingeholt werden.

(2) Steuerfrage auf der Gesellschaftsebene:

- **Mantelkauf: § 8c KStG nur bei Überschreitung einer Beteiligungsgrenze von 25 % anwendbar:** Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 13.9.2012 (Aktenzeichen 6 K 51/10, EFG 2012, 2311) hat das Niedersächsische FG zur umstrittenen Frage des Vorliegens eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.d. Missbrauchsregelung des § 8c KStG Stellung genommen; die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 75/12 anhängig.

§ 8c KStG beinhaltet eine Verlustabzugsbeschränkung und bestimmt, dass Verlustvorträge auf der Ebene der Körperschaft quotaal oder vollständig untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden.

Vor diesem Hintergrund ist der Streitfall zu sehen, in dem ein Stpfl. zwar innerhalb von fünf Jahren insgesamt mehr als 25 % der Anteile an einer GmbH erworben hatte, aber auf Grund zwischenzeitlicher Anteilsveräußerungen zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % beteiligt war. Dazu hat die FinVerw. unter Rückgriff auf § 8c KStG die Auffassung vertreten, dass der Verlustvortrag der GmbH auf Grund eines schädlichen Beteiligungserwerbs anteilig untergegangen sei; eine Gegenrechnung von Verkäufen innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums komme nicht in Betracht.

Demgegenüber kommt das Niedersächsische FG zu Gunsten der GmbH zu dem Ergebnis, dass § 8c KStG dann nicht greife, wenn ein Erwerber zwar mehrfach Anteile erworben und wieder veräußert hat, jedoch zu keinem Zeitpunkt zu mehr als 25 % an der Verlust-GmbH beteiligt war. Es komme vielmehr darauf an, dass ein Erwerber oder eine Erwerbergruppe zu einem bestimmten Zeitpunkt mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft besitzt.

Für diese Ansicht spreche insbesondere, dass nach § 8c ein „schädlicher Beteiligungserwerb“ erforderlich ist. Der Wegfall des Verlustvortrags nach dieser Vorschrift wurde damit begründet, dass ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken kann und es so prinzipiell in der Hand hat, die Verwertung der Verluste zu steuern. Der Neuregelung des § 8c KStG liege der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagements eines anderen Anteilseigners bzw. Anteilseignerkreises ändert; Voraussetzung hierfür sei eine dauernde Verbindung zu dem Unternehmen. Ein derartiger Wechsel der Identität einer Gesellschaft liege folglich nicht vor, wenn ein Erwerber in einer Vielzahl von Fällen Anteile an einer Gesellschaft an- und verkauft, um hierdurch Veräußerungs- bzw. Kursgewinne zu erzielen, auch wenn er innerhalb von 5 Jahren insgesamt mehr als 25 % der Anteile der Gesellschaft erworben (und wieder veräußert) hat.

Hinweis:

Da die Argumentation des Niedersächsischen FG überzeugt, sollten einschlägige Verfahren bis zur Entscheidung des BFH (Aktenzeichen I R 75/12) offen gehalten werden.

(3) Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i.S.d. ErbStG nur bei zivilrechtlicher Gesellschafterstellung gegeben:** Erbschaftsteuerlich ist die Übertragung von Betriebsvermögen (zu dem auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25 %

des Grund- oder Stammkapitals zählen) sowohl nach dem „alten“ als auch nach dem seit 2009 geltenden reformierten Erbschaftsteuerrecht massiv begünstigt.

Mit Urteil vom 11.6.2013 (Aktenzeichen II R 4/12, BStBl II 2013, 742) hat der BFH nun zur Frage der Übertragung von Vermögen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften Stellung genommen. Das Urteil betraf zwar einen unter das Erbschaftsteuergesetz in der alten Fassung fallenden Sachverhalt, ist aber auf das neue Recht übertragbar. In dem Urteil stellt der BFH den Grundsatz auf, dass eine für die Gewährung der Begünstigungen erforderliche unmittelbare Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur bei zivilrechtlicher Gesellschafterstellung gegeben sei. Sofern sich die Anteile im Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft befinden und der Stpfl. somit nur mittelbar an der GmbH beteiligt ist, entfällt die Steuerbefreiung für die Übertragung des GmbH-Anteils.

- **Anteilsveräußerung – Der Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG ist veranlagungszeitraumbezogen auszulegen:** § 17 EStG erfasst nur solche Veräußerungssachverhalte, bei denen der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei „mindestens 10 %“, zuvor bis zum 31.12.1998 bei „mehr als 25 %“.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12, BStBl II 2013, 372) zu der Frage Stellung genommen, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet (und damit die vorgenannten Absenkungen steuerverschärfend zurückwirken) oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 Abs. 1 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist. Diese Frage hat das Gericht dahingehend entschieden, dass der Beteiligungsbegriff tatsächlich veranlagungszeitraumbezogen ausgelegt werden muss.

Zu dieser Problematik hat sich auch das BMF mit Schreiben vom 27.5.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/12/10001, BStBl I 2013, 721) geäußert. Danach sind die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden.

Nicht anzuwenden sein sollen die Urteilsgrundsätze aber auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze von 10 % auf 1 %, weil der Gesetzeswortlaut insoweit nicht mehr auf den Begriff der „Wesentlichkeit der Beteiligung“ abstelle, sondern nur noch voraussetze, dass der Stpfl. „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war“.

Hinweis:

Das vorgenannte Urteil des BFH vom 11.12.2012 betrifft (nur) einen Sachverhalt der Absenkung von 25 % auf 10 %, so dass insoweit Ausführungen zur steuerlichen Würdigung der Absenkung auf 1 % für den BFH überhaupt nicht in Betracht kamen.

In einschlägigen Streitfällen (der Absenkung auf 1 %) sollte daher fachlicher Rat eingeholt und auch die veranlagungsbezogene Betrachtungsweise begehrt werden, da der BFH entscheidungserheblich nicht auf den Begriff der Wesentlichkeit, sondern den Anwendungszeitraum der jeweiligen prozentualen Grenze abstellt.

- **Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen:** Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die mit nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) nur zu 60 % besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen, um eine „inkongruente Begünstigung“ auszuschließen. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang

an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots aus.

Vor diesem Hintergrund hat sich der BFH mit seinem Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11, HFR 2013, 567) im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser Gesellschaft Wirtschaftsgüter zur Nutzung unentgeltlich oder zu einem nicht fremdüblichen Entgelt überlassen.

Der BFH stellt dazu fest, dass nach dem Normzweck des Teilabzugsverbots (nur) solche Ausgaben lediglich anteilig berücksichtigt werden, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls nur anteilig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen, und kommt zu dem Schluss,

- dass bei Nutzungsüberlassungen, die einem Fremdvergleich standhalten, das Teilabzugsverbot nicht greift,
- dass bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die unentgeltlich erfolgen (und damit den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhen), das Teilabzugsverbot sehr wohl greift, und
- dass bei verbilligten Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter das Teilabzugsverbot nur in dem prozentualen Umfang greift, zu dem das tatsächlich gezahlte Nutzungsentgelt hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt.

Des Weiteren findet das Teilabzugsverbot für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen wie Absetzungen für Abnutzung oder Erhaltungsaufwendungen für im Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft gehaltene Wirtschaftsgüter stets keine Anwendung, da auf der anderen Seite Substanzgewinne, die z.B. bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen können, ebenfalls voll steuerpflichtig sind.

Hinweis:

Der BFH bestätigte inzwischen mit Urteil vom 17.7.2013 (Aktenzeichen X R 17/11, DStR 2013, 1934) seine Rechtsprechung zu der Problematik. Das BMF hat mit Schreiben vom 23.10.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2128/07/10001) mitgeteilt, dass diese Rechtsprechung jetzt auch – entgegen der bisherigen Auffassung der FinVerw. – allgemein angewandt wird.

- **Dienstwagengestellung mit Erlaubnis zur Privatnutzung führt ohne Führung eines Fahrtenbuchs immer zur Anwendung der 1 %-Regelung:** Mit vier aktuellen Urteilen hat der VI. Senat des BFH seine Rechtsprechung zur Dienstwagengestellung bzw. Dienstwagennutzung – auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH – verschärft (BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, BStBl II 2013, 700; v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 46/11, HFR 2013, 692; v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 42/12, HFR 2013, 694; v. 18.4.2013, Aktenzeichen VI R 23/12, HFR 2013, 696).

Kern der steuerverschärfenden Entscheidungen ist die Annahme des BFH, dass dann, wenn kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt worden ist, die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil (bemessen nach der 1 %-Regelung) führt. Dies gelte unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt. Diese Annahme kann künftig auch nicht mehr durch einen Gegenbeweis widerlegt werden – bisher konnte der Stpfl. noch unter engen Voraussetzungen darlegen, dass tatsächlich keine private Nutzung erfolgt.

Zugleich hat der BFH aber auch festgestellt, dass aus der fehlenden Überwachung eines Nutzungsverbots nicht auf dessen Steuerunerheblichkeit geschlossen werden könne. Nutze ein Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-Pkw ohne entsprechende Gestattung der GmbH für private Zwecke, so liege i.Ü. eine verdeckte Gewinnausschüttung und kein Arbeitslohn vor.

Hinweis:

Die Entscheidungen des BFH verdeutlichen, dass die Anwendung der 1 %-Regelung künftig nur noch dann vermieden werden kann, wenn entweder tatsächlich ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt und damit der geldwerte Vorteil genau berechnet werden kann oder aber wenn die private Nutzung durch den Arbeitgeber (arbeitsvertraglich) ausgeschlossen wird.

28 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinn-ausschüttung (vGA)

Der anstehende Jahreswechsel sollte wieder zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2013 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- (1) **Übergreifende Fragen** (vGA und Schenkungsteuer, Zurechnung von vGA)
- (2) **Pensionszusagen** (Probezeit und Auszahlungsphase)
- (3) **Übernahme von Aufwendungen** durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

(1) Übergreifende Fragen

- **Keine Kombination von vGA und Schenkungsteuer:** Mit seinem Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, HFR 2013, 423) hat der BFH zu der Frage der Schenkungsteuerbarkeit von vGA Stellung genommen. Er kommt dabei zu dem Ergebnis, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern oder zu den Gesellschaftern einer an ihr beteiligten Kapitalgesellschaft neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, aber keine freigebigen Zuwendungen gibt.

Demgegenüber hatte die FinVerw. dazu bislang die Auffassung vertreten, dass vGA als freigebige Zuwendungen der Gesellschaft an den begünstigten Gesellschafter oder die begünstigte nahestehende Person schenkungsteuerpflichtig seien.

Diese Auffassung wird vom BFH verworfen: Es könne im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren unmittelbaren und mittelbaren Gesellschaftern keine freigebigen Zuwendungen geben. Gewinnausschüttungen (sowohl offene als auch verdeckte) der Kapitalgesellschaft beruhen stets auf dem Gesellschaftsverhältnis und hätten daher jedenfalls im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragsteuerliche Folgen. Als Folge einer vGA werde diese auf Seiten der Gesellschaft dem Gewinn hinzugerechnet und auf Seiten des Gesellschafters als Einnahme aus Kapitalvermögen erfasst. Einer weiteren schenkungsteuerlichen Würdigung bedürfe es aber nicht.

Hinweis:

Obwohl das Urteil des BFH vom 30.1.2013 unmittelbar nur das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter betrifft, kann aus der Urteilsbegründung weitergehend abgeleitet werden, dass der BFH auch die Schenkungsteuerpflicht der vGA an eine nahestehende Person ablehnt, da auch eine solche vGA durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Zu dieser Problematik ist beim BFH ein weiteres Verfahren unter dem Aktenzeichen II R 5/13 anhängig, so dass der BFH seine für die Stpf. günstige Rechtsauffassung festigen kann. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten, zumal die FinVerw. sich noch nicht geäußert hat, ob sie die Grundsätze des Urteils vom 30.1.2013 allgemein anwenden will.

Bei Schenkungen durch Kapitalgesellschaften ist inzwischen (d.h. bei Entstehung der Steuer nach dem 13.12.2011) bei der Steuerberechnung der **neu eingefügte § 15 Abs. 4 Satz 1 ErbStG** anzuwenden, nach dem bei der Besteuerung einer Schenkung durch eine Kapitalgesellschaft das persönliche Verhältnis des Erwerbers (d.h. der nahestehenden Person) zu derjenigen an der Gesellschaft beteiligten natürlichen Person zu Grunde zu

legen ist, durch die die Zuwendung veranlasst wurde. Insoweit werden die Folgen der Schenkung verändert, da für die Steuerklassenzuordnung und Freibeträge nunmehr das Verhältnis dieser Personen zueinander und nicht das Verhältnis der Gesellschaft zur nahestehenden Person maßgeblich ist.

- **Zurechnung von vGA bei verdeckter Treuhand:** Mit Urteil vom 6.8.2013 (Aktenzeichen VIII R 10/10, DStR 2013, 2175) hat der BFH entschieden, dass eine vGA dem (minderjährigen) Gesellschafter einer GmbH dann nicht zuzurechnen ist, wenn er auf Grund eines verdeckten Treuhandverhältnisses nicht wirtschaftlicher Eigentümer des von Familienmitgliedern unentgeltlich übertragenen GmbH-Anteils ist. Im Streitfall wurden einem im Streitjahr 1998 Fünfjährigen und seinem Bruder Anteile an einer GmbH (im Umfang von jeweils 50 % des Stammkapitals) von seiner Mutter bzw. Großmutter schenkweise übertragen; Geschäftsführer der GmbH war der Vater. Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte die FinVerw. fest, dass von dieser GmbH an eine zweite GmbH, an der Mutter und Großmutter beteiligt waren, Wirtschaftsgüter unter dem erzielbaren Marktpreis veräußert wurden; insoweit wurde den beiden (geschäftsunfähigen) Brüdern eine vGA i.H.v. insgesamt 775 000 DM zugerechnet.

Dazu stellt der BFH in Würdigung der Sachverhaltsumstände gegen die Vorinstanz fest, dass die vGA gerade nicht dem Fünfjährigen zuzurechnen war, da ein verdecktes Treuhandverhältnis vorgelegen habe. Nach Aussage des als Zeugen vernommenen Ergänzungspflegers habe der Vater Mitglieder seiner Familie und Angestellte als Gesellschafter seiner Firmen eingesetzt, um Gesellschaftsanteile dem Zugriff seiner Gläubiger zu entziehen. Allein zu diesem Zweck sei der GmbH-Anteil auf den Fünfjährigen übertragen worden, wobei der Vater die Familie beherrscht habe und jederzeit die Rückübertragung der GmbH-Anteile hätte verlangen können.

Hinweis:

Ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht zu Gunsten des Treugebers derart eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss dabei berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen. Ist danach ein Treuhandverhältnis zu bejahen, sind die Wirtschaftsgüter und die Einkünfte dem Treugeber zuzurechnen.

(2) Pensionszusagen

- **Erfordernis einer Probezeit vor Zusage einer Pension an den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Mit Schreiben vom 14.12.2012 (Aktenzeichen IV C 2 – S 2742/10/10001, BStBl I 2013, 58) hat das BMF seine Auffassung zur Frage der Probezeit bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften veröffentlicht. Danach ist für die steuerliche Beurteilung einer Pensionszusage regelmäßig eine Probezeit von zwei bis drei Jahren (bei einem sog. „Management-Buy-Out“ kann ein Jahr genügen) als ausreichend anzusehen; unter Probezeit ist dabei der Zeitraum zwischen Dienstbeginn und der erstmaligen Vereinbarung einer schriftlichen Pensionszusage zu verstehen.

Verzichtbar ist eine Probezeit bei solchen Unternehmen, die aus eigener Erfahrung Kenntnisse über die Befähigung des Geschäftsführers haben und die die Ertragserwartungen auf Grund ihrer bisherigen unternehmerischen Tätigkeit hinreichend deutlich abschätzen können, z.B. wenn der bisherige Geschäftsführer das Unternehmen nach einer Umwandlung fortführt.

Hinweis:

Wird eine Pensionszusage unter Verstoß gegen eine solche angemessene Probezeit erteilt, so führt die daraus resultierende Zuführung zur Pensionsrückstellung zu vGA. Dabei ist die Situation im Zeitpunkt der Zusage ausschlaggebend, so dass die Anwartschaft auch nach Ablauf der angemessenen Probezeit nicht zu einer fremdvergleichsgerechten Pensionszusage wird; insoweit bezieht sich die FinVerw. explizit auf die Grundsätze des Urteils des BFH vom 28.4.2010 (Aktenzeichen I R 78/08, BStBl II 2013, 41).

- **Zahlung der Pensionsleistungen in voller Höhe nach Erreichen der Altersgrenze trotz fortgeführter Geschäftsführertätigkeit keine vGA:** Mit seinem in 2013 veröffentlichten Urteil vom 27.6.2012 (Aktenzeichen 3 K 359/06, EFG 2013, 69, Rev., Aktenzeichen des BFH: I R 60/12) hat das FG Sachsen-Anhalt in Fortführung der Rechtsprechung des BFH entschieden, dass es aus körperschaftsteuerlicher Sicht nicht zu beanstanden ist, wenn die Zusage der Altersversorgung an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht von dessen Ausscheiden vom Dienstverhältnis als Geschäftsführer oder vom Ausscheiden aus dem Betrieb mit Eintritt des Versorgungsfalls abhängig gemacht wird, sondern vom Erreichen einer bestimmten Altersgrenze. Die Tatsache, dass die Zahlung der Altersversorgung nicht an ein Ausscheiden aus den Diensten der Gesellschaft anknüpft, stehe dem Charakter als betriebliche Altersversorgung nicht entgegen.

Im Streitfall sah das FG kein Problem darin, dass nach dem Erreichen der Altersgrenze die Tätigkeit in einem reduzierten Umfang (20 % der bisherigen Tätigkeit) und zu reduzierten Bezügen (25 % der bisherigen Bezüge) fortgeführt und die Pensionsleistungen in der vollen zugesagten Höhe ausgezahlt wurden.

Hinweis:

Der Entscheidung ist zuzustimmen, da ein nicht an der Gesellschaft beteiligter Fremdgeschäftsführer, der mit Erreichen der Altersgrenze zwar seine erdiente Pension erhält, zugleich aber zeitweilig weiter als Geschäftsführer tätig sein soll, nicht unentgeltlich tätig werden würde. Einschlägige Sachverhalte (in denen der Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Pension jedenfalls nicht mehr als 100 % des bisher bezogenen Gehalts zur Verfügung hat) sollten also bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

(3) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH/Minderungen des Vermögens bei der GmbH

- **Verhinderte Vermögensmehrung durch unentgeltliche Nutzung einer in Spanien belegenen Ferienimmobilie:** In ständiger Rechtsprechung stellt der BFH fest, dass eine vGA auch dann vorliegen kann, wenn eine Kapitalgesellschaft im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Wirtschaftsgut (in den früheren Urteilsfällen waren dies i.d.R. Segelyachten, die von den Kapitalgesellschaften zur Befriedigung privater Interessen der Gesellschafter unterhalten wurden) unterhält und ihr nur aus diesem Anlass Verluste entstehen, ohne dass sich der oder die Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zuzüglich der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet haben. Die vGA in Gestalt der verhinderten Vermögensmehrung liegt dann in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen (Teil-)Verlusts zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags (vgl. BFH v. 5.3.2008, Aktenzeichen I R 45/07, BFH/NV 2008, 1534 = HFR 2008, 946).

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 12.6.2013 (Aktenzeichen I R 109-111/10, DStR 2013, 2100) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass auch die unentgeltliche Nutzung einer in Spanien belegenen Ferienimmobilie einer spanischen Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Sociedad Limitada (S.L.) durch deren in Deutschland ansässige Gesellschafter bei den Gesellschaftern als vGA in Gestalt der verhinderten Vermögensmehrung zu behandeln sein kann. Im Streitfall hatten Eheleute mit ihren Kindern die Anteile an einer S.L. mit Sitz und Geschäftsführung in Spanien erworben, in deren Eigentum sich ein Grundstück mit Einfamilienhaus auf Mallorca befand. Das Grundstück stand den Stpfl. ganzjährig zur Verfügung und wurde unentgeltlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt; die S.L. erzielte folglich keine Gewinne.

Dazu stellt der BFH fest, dass der Verzicht auf die Zahlung einer marktüblichen Vergütung eine vGA auslösen könne, da die Rechtsform der S.L. der einer inländischen GmbH vergleichbar sei. Und auch das DBA-Spanien verhindere den deutschen Besteuerungszugriff auf die vGA nicht, so dass das Verfahren lediglich zur Klärung der Frage an die Vorinstanz zurückverwiesen wurde, ob eine in Spanien erhobene Ertragsteuer dabei noch anteilig anzurechnen ist.

Steuerliches Reisekostenrecht ab 1.1.2014 und Termine 2014

29 Neue gesetzliche Rahmenbedingungen ab 1.1.2014

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 wurden die gesetzlichen Bestimmungen zum Reisekostenrecht umfassend umgestaltet. Die Änderungen treten **zum 1.1.2014** in Kraft. Durch die gesetzliche Neuregelung erfolgt keine Änderung der Konzeption des Reisekostenrechts. Dennoch ergeben sich in vielen Fällen Konsequenzen vor allem durch neue Begriffsabgrenzungen.

Im Mittelpunkt der Änderungen steht die gesetzliche Definition der **ersten Tätigkeitsstätte**, die künftig an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte tritt. Der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte war gesetzlich nicht definiert, sondern wurde lediglich von der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung näher bestimmt. Verbunden mit der nun erfolgten gesetzlichen Definition des maßgeblichen Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ ist aber auch, dass viele für die Arbeitnehmer günstige Urteile des Bundesfinanzhofs ab 2014 nicht mehr anwendbar sind, da diesen durch die begriffliche Neuregelung der Boden entzogen wurde.

In den Bereichen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und doppelte Haushaltsführung sollen sich durch die Neuregelungen umfassende **Vereinfachungen** einstellen.

Die neuen gesetzlichen Bestimmungen werfen – wie jede Gesetzesänderung – eine Reihe von Zweifelsfragen auf. Mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 30.9.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/13/10004, DOK 2013/0862915) wurde eine ausführliche **Stellungnahme der Finanzverwaltung** zur Anwendung der Neuregelungen vorgelegt, welche eine wichtige Hilfestellung zur praktischen Umsetzung der Regelungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber darstellt. Neben diesem Schreiben, das sich mit den neuen Begriffsdefinitionen und wesentlichen Änderungen befasst, werden Sonderthemen, wie z.B. die Auswirkungen der gesetzlichen Neuerungen auf die Entfernungspauschale und auf die Behandlung der Reisen von Unternehmern selbst, von der Finanzverwaltung in gesonderten Schreiben behandelt.

Im Folgenden werden die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen und die Auslegung durch die Finanzverwaltung dargestellt. Die Ausführungen befassen sich mit den wesentlichen grundlegenden Fallkonstellationen der Reisekostenreform. Hinsichtlich der Frage der Behandlung von besonderen Sachverhalten, wie sie sich in der Praxis darstellen können, bleibt vielfach die künftige Entwicklung noch abzuwarten; hier stehen weitere Stellungnahmen der Finanzverwaltung aus. Auch die Gerichte werden sich sicherlich mit Problemfällen des neuen Reisekostenrechts befassen müssen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis muss rechtzeitig eine Umstellung auf die neuen Rahmenbedingungen erfolgen. Dies bedeutet vielfach auch, dass Reisekostenrichtlinien neu zu fassen und Abrechnungsformulare für Reisekosten anzupassen sind. Insofern besteht dringender Handlungsbedarf. Des Weiteren bedarf der Ersatz der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ durch den gesetzlich definierten Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ der Überprüfung der Berechnung des geldwerten Vorteils bei der Gestellung eines Firmenwagens.

Für die steuerliche Behandlung im konkreten Einzelfall sollten Sie – insbesondere bei „unklaren“ Sachverhalten – steuerlichen Rat einholen und ggf. mittels Anrufungsauskunft bei der Finanzverwaltung Rechtssicherheit schaffen.

30 Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“

a) Gesetzliche Definition

Vor allem für den Abzug von Fahrtkosten nach der Entfernungspauschale einerseits und den Reisekostengrundsätzen andererseits erfolgt zukünftig die Abgrenzung anhand des nun gesetzlich definierten Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte. Die an diesen ab 2014 maßgebenden Begriff geknüpften steuerlichen Folgen bleiben im Wesentlichen zum bisherigen Recht – bisheriger Begriff: „regelmäßige Arbeitsstätte“ – unverändert:

- Fahrtkosten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte können nur in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten abgezogen werden (bei einer Firmenwagengestellung ist für diese Fahrten ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu versteuern);
- bei einer Tätigkeit an der „ersten Tätigkeitsstätte“ werden keine Verpflegungspauschalen berücksichtigt, und
- Unterkunftskosten können in diesen Fällen nur bei Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung steuerlich geltend gemacht werden.

Bislang wird eine regelmäßige Arbeitsstätte nur dann begründet, wenn die dauerhafte Zuordnung an eine Einrichtung des Arbeitgebers erfolgt. Als **erste Tätigkeitsstätte** nennt das Gesetz nach der **ab 2014** geltenden Neuregelung dagegen die **ortsfeste betriebliche Einrichtung**

- des lohnsteuerlichen Arbeitgebers,
 - eines verbundenen Unternehmens i.S.v. § 15 AktG oder
 - eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten,
- der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Damit kommt zukünftig als erste Tätigkeitsstätte insbesondere in Betracht:

- die **Betriebsstätte des Arbeitgebers**,
- die betriebliche Einrichtung eines verbundenen Unternehmens i.S.v. § 15 AktG, also z.B. eines Tochterunternehmens des Arbeitgebers,
- die **betriebliche Einrichtung eines Kunden**,
- die **betriebliche Einrichtung eines Entleihers**, dem der Leiharbeiter dauerhaft zugeordnet ist.

Hinweis:

Gerade bei **Außendienstmitarbeitern** kann dies dazu führen, dass bei **langfristigen Kundeneinsätzen** die Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen ausscheidet. Auch bei Arbeitnehmern, die als Leiharbeiter dauerhaft bei einem Entleiher arbeiten, treten Verschlechterungen ein, da diese Personen Fahrten zur Tätigkeitsstätte nur noch im Rahmen der Entfernungspauschale steuerlich geltend machen können. Der Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen ist in diesen Fällen ebenfalls nicht mehr möglich. Im Ergebnis ist damit die für die Arbeitnehmer günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ab dem 1.1.2014 nicht mehr anwendbar.

Beispiel:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A ist von der Zeitarbeitsfirma Z als technischer Zeichner ausschließlich für die Überlassung an die Projektentwicklungsfirma P eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis von A endet vertragsgemäß nach Abschluss des aktuellen Projekts bei P.

Lösung: A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit seine erste Tätigkeitsstätte bei der Projektentwicklungsfirma P, da er seine Tätigkeit bei P für die Gesamtdauer seines Dienstverhältnisses bei Z und damit dort dauerhaft ausüben soll. Die Fahrtkosten können nur in Höhe der Entfernungspauschale und nicht mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden.

Nicht als erste Tätigkeitsstätte einzustufen sind dagegen:

- das **häusliche Arbeitszimmer** des Arbeitnehmers,
- eine nicht ortsfeste Einrichtung, wie ein Fahrzeug, Flugzeug oder Schiff.

Hinweis:

Ein häusliches Arbeitszimmer ist nach derzeitigen Erkenntnissen nie eine erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt selbst dann, wenn das häusliche Arbeitszimmer vom Arbeitgeber angemietet und dann dem Arbeitnehmer für berufliche Zwecke zur Verfügung gestellt wird.

Hinweis:

Der Arbeitnehmer kann nach den neuen gesetzlichen Regelungen je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggf. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten (bei denen dann Fahrkosten nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden können) haben.

b) Prüfschema zur ersten Tätigkeitsstätte

Die erste Tätigkeitsstätte kann anhand der folgenden **Prüfschritte** bestimmt werden, wobei insoweit nur der Standardfall berücksichtigt ist (zu Ausnahmen siehe Tz. 7-8):

1. Besteht eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte?

Ja: dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung/dauerhafte Zuordnung
Ergebnis: Es liegt eine erste Tätigkeitsstätte vor.

Nein: weiter mit 2.

2. Prüfung nach quantitativen Kriterien:

Einsatz an der betrieblichen Einrichtung

typischerweise arbeitstäglich oder

je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

Ja: Erste Tätigkeitsstätte an der betrieblichen Einrichtung

Nein: weiter mit 3.

3. Arbeitnehmer hat keine erste Tätigkeitsstätte.

Auf diese Prüfschritte wird in den folgenden Abschnitten detailliert eingegangen.

aa) Dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte

Die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte setzt voraus, dass der Arbeitnehmer einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung seines lohnsteuerlichen Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft zugeordnet ist. Die dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers wird durch die **dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen** sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen bestimmt. Dies gilt unabhängig davon, ob diese schriftlich oder mündlich erteilt worden sind.

Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeits- oder dienstrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es unerheblich, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder auch an anderen Tätigkeitsstätten ausübt. Folglich kommt es auch auf die Regelmäßigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätte nicht an.

Ebenso ist zukünftig nicht mehr maßgeblich, ob an der vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit liegt.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Der Vertriebsmitarbeiter V für die Region A soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach B fahren, dem er zugeordnet ist. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

Lösung: B ist erste Tätigkeitsstätte auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung. Dabei ist unerheblich, dass V überwiegend in der Region A und nicht in B tätig werden soll.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Der Mitarbeiter M mit Wohnsitz in Bonn ist unbefristet der Betriebsstätte seines Arbeitgebers in Köln zugeordnet.

Lösung: Die erste Tätigkeitsstätte liegt in Köln.

Variante: M erledigt seine berufliche Tätigkeit an vier Tagen der Woche von zu Hause aus und kommt nur einen Tag in der Woche nach Köln in die Betriebsstätte seines Arbeitgebers, um Unterlagen auszutauschen und Absprachen zu treffen.

Lösung: M hat auch in diesem Fall auf Grund der dauerhaften Zuordnung seine erste Tätigkeitsstätte in der Betriebsstätte seines Arbeitgebers in Köln. Auf den Umfang der beruflichen Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte (hier: ein Tag pro Woche) kommt es nicht an.

Handlungsempfehlung:

Mittels arbeits- oder dienstrechtlicher Regelung kann ab 1.1.2014 eine bestimmte ortsfeste betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte mit steuerlicher Wirkung festgelegt werden. Damit erhalten Arbeitgeber und Arbeitnehmer Rechts- und Planungssicherheit. Da dies auch für die Ermittlung eines geldwerten Vorteils bei Firmenwagengestellung erhebliche Auswirkungen haben kann, sollte diese Festlegung sorgfältig abgewogen werden und in Absprache mit dem Arbeitnehmer erfolgen.

Der Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte kommt weitreichende Bedeutung zu, so dass die **Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers** sorgfältig dokumentiert werden sollte. Als Nachweis kommen z.B. in Betracht:

- Regelungen im Arbeitsvertrag, im Tarifvertrag, in Protokollnotizen oder dienstrechtlichen Verfügungen,
- der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten zu Wohnung/erster Tätigkeitsstätte oder
- vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegte Organigramme.

bb) Dauerhafte Zuordnung

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss **auf Dauer angelegt** sein; ansonsten wird keine erste Tätigkeitsstätte begründet. Die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung sind:

- die unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung,
- die unbefristete Zuordnung für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses,
- die befristete Zuordnung im Rahmen eines Arbeits- oder Dienstvertrags über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten.

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-Ante-Betrachtung) maßgebend. Eine spätere Änderung der Zuordnung durch den Arbeitgeber ist mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein in H wohnender Arbeitnehmer ist bis auf Weiteres an drei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in H und an zwei Tagen in einer Filiale seines Arbeitgebers in S tätig. Der Arbeitgeber hatte zunächst die Filiale in S als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Ab 1.7.2014 legt er H als erste Tätigkeitsstätte fest.

Lösung: Bis 30.6.2014 hat der Arbeitnehmer in S seine erste Tätigkeitsstätte. Ab 1.7.2014 ist die erste Tätigkeitsstätte in H.

Für die Frage, ob der Arbeitnehmer dauerhaft einer bestimmten Tätigkeitsstätte zugeordnet ist, kommt es auf den jeweiligen Beginn der durch den Arbeitnehmer auszuübenden Tätigkeit an. Dieser ist daher regelmäßig für die Anwendung der 48-Monatsfrist entscheidend. Entsprechendes gilt auch dann, wenn dieser Zeitpunkt vor dem 1.1.2014 liegt.

Beispiel:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A hat seine Tätigkeit am 1.7.2010 an der Tätigkeitsstätte des Kunden K seines Arbeitgebers aufgenommen. Er soll dort bis zum 1.3.2014 tätig sein.

Lösung: Die 48-Monatsfrist beginnt am 1.7.2010; der Tätigkeitszeitraum beträgt weniger als 48 Monate und stellt damit keine dauerhafte Zuordnung dar. A hat ab 1.1.2014 bei dem Kunden K – wie nach bisherigem Recht auch – keine erste Tätigkeitsstätte.

Abwandlung: A hat seine Tätigkeit am 1.7.2010 an einer Tätigkeitsstätte des Kunden K seines Arbeitgebers aufgenommen und soll dort bis zum 31.12.2014 tätig sein.

Lösung: Die 48-Monatsfrist beginnt am 1.7.2010, der Tätigkeitszeitraum beträgt mehr als 48 Monate und stellt somit eine dauerhafte Zuordnung dar. Ab 1.1.2014 hat Arbeitnehmer A daher bei dem Kunden K seine erste Tätigkeitsstätte und kann damit die Fahrten von der Wohnung zum Kunden nur nach der Entfernungspauschale geltend machen.

cc) Ersatzweise: quantitative Prüfung

Erfolgt keine dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung oder sind die getroffenen Vereinbarungen nicht eindeutig, so wird gesetzlich die **betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte** festgelegt, an der der Arbeitnehmer

- typischerweise arbeitstätiglich oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens 1/3 seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

dauerhaft tätig werden soll.

Hinweis:

Die zeitlichen (= quantitativen) Merkmale sind anhand einer in die Zukunft gerichteten Prognose zu beurteilen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (z.B. Krankheit) hiervon ab, bleibt es bei der zuvor getroffenen Prognoseentscheidung bezüglich der ersten Tätigkeitsstätte. Die Prognoseentscheidung ist zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffen. Diese Entscheidung bleibt dann solange maßgeblich, bis sich die Verhältnisse des konkreten Falles entscheidend ändern.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A ist von seinem Arbeitgeber unbefristet eingestellt worden, um dauerhaft in der Filiale Y zu arbeiten. In den ersten 36 Monaten seiner Tätigkeit arbeitet er an drei Tagen wöchentlich in der Filiale X und zwei volle Tage wöchentlich in der Filiale Y. Der Arbeitgeber hat A arbeitsrechtlich für die ersten 36 Monate der Filiale X zugeordnet.

Lösung: In diesen 36 Monaten seiner Tätigkeit hat A in der Filiale X keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort nicht dauerhaft zugeordnet ist, weil die 48-Monatsfrist nicht erreicht wird. Erste Tätigkeitsstätte ist jedoch – auch wenn der Arbeitgeber ihn dort für die ersten 36 Monate nicht zugeordnet hat – Filiale Y, da A in dieser Filiale dauerhaft typischerweise an zwei vollen Tagen tätig werden soll.

Abwandlung: Arbeitnehmer A soll in den ersten 36 Monaten seiner Tätigkeit an vier Tagen wöchentlich in der Filiale X und einen vollen Tag wöchentlich in der Filiale Y tätig werden.

Lösung: In diesen 36 Monaten seiner Tätigkeit hat A in der Filiale X keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort nicht dauerhaft tätig werden soll (nicht mehr als 48 Monate). Erste Tätigkeitsstätte ist auch nicht die Filiale Y, da A für diese Filiale die quantitativen Kriterien von mindestens zwei vollen Arbeitstagen die Woche oder 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit nicht erfüllt. Eine erste Tätigkeitsstätte ist nicht vorhanden, Fahrtkosten werden jeweils nach Dienstreisegrundsätzen berechnet.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen wöchentlich in einem häuslichen Arbeitszimmer ausüben und an zwei vollen Tagen wöchentlich in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in A tätig werden.

Lösung: Das häusliche Arbeitszimmer kann keine erste Tätigkeitsstätte sein. Erste Tätigkeitsstätte ist hier die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in A, da der Arbeitnehmer dort an zwei vollen Tagen wöchentlich beruflich tätig werden soll.

Beispiel 3:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer soll seine berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausüben und zusätzlich jeden Tag in einer anderen betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werden. Die Arbeitszeit in den verschiedenen Tätigkeitsstätten beträgt jeweils weniger als 1/3 der gesamten Arbeitszeit des Arbeitnehmers.

Lösung: Das häusliche Arbeitszimmer kann keine erste Tätigkeitsstätte sein. Auch an den anderen Tätigkeitsstätten des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, da er diese Tätigkeitsstätten nicht arbeitstäglich aufsucht und dort jeweils zu weniger als 1/3 seiner gesamten Arbeitszeit tätig wird. Es liegt also keine erste Tätigkeitsstätte vor

Voraussetzung für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte ist, dass der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine **eigentliche berufliche Tätigkeit ausübt**. Ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z.B. um Unterlagen, ein Kundendienstfahrzeug, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krankmeldungen oder Ähnliches abzuholen oder abzugeben, reicht nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte. Hiervon abzugrenzen ist jedoch eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers als Sammelpunkt, siehe hierzu 3. b), Tz. 10.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Kundendienstmonteur, der keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht jeden Morgen den Betrieb seines Arbeitgebers auf, um den Werkstattwagen samt Material zu übernehmen, Arbeitsaufträge anzunehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

Lösung: Der Kundendienstmonteur hat keine erste Tätigkeitsstätte. Der Betrieb seines Arbeitgebers wird auch durch das arbeitstägliche Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, da er seine eigentliche berufliche Tätigkeit an diesem Ort nicht ausübt.

c) Mehrere Tätigkeitsstätten

Gesetzlich ist festgelegt, dass ein Arbeitnehmer **je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte** haben kann. Hingegen kann ein Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben (je Dienstverhältnis jedoch höchstens eine).

Beispiel:

Sachverhalt: Arbeitnehmer A ist in der Woche an drei Tagen auf Weisung des Arbeitgebers 1 in H tätig. An zwei weiteren Tagen arbeitet A in M für den Arbeitgeber 2.

Lösung: A hat bezogen auf das jeweilige Arbeitsverhältnis nur eine erste Tätigkeitsstätte. Wegen der beiden Arbeitsverhältnisse hat A insgesamt aber zwei erste Arbeitsstätten.

Macht der Arbeitgeber von seinem Bestimmungsrecht keinen Gebrauch oder ist die Bestimmung nicht eindeutig, ist gesetzlich geregelt, dass bei mehreren dauerhaften Tätigkeitsorten die der Wohnung des Arbeitnehmers **örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte** die erste Tätigkeitsstätte ist. Die Fahrten zu weiter entfernt liegenden Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert.

Beispiel:

Sachverhalt: Der in H wohnende Filialleiter soll typischerweise arbeitstäglich in drei Filialen (X, Y und Z) seines Arbeitgebers tätig werden. Er fährt morgens mit seinem eigenen Pkw regelmäßig zur Filiale X, dann zur Filiale Y, von dort zur Filiale Z und von dieser zur Wohnung. Die Filiale in Y liegt der Wohnung am nächsten. Der Arbeitgeber ordnet ihn keiner Filiale (als erste Tätigkeitsstätte) zu.

Lösung: Erste Tätigkeitsstätte ist die Filiale Y, da diese seiner Wohnung am nächsten liegt. Die Tätigkeiten in X und Z sind beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten. Da der Filialleiter von seiner Wohnung zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte, von dort zur ersten Tätigkeitsstätte und von dort wieder zu einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte fährt, liegen keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vor, sondern Fahrten, für die ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen in Betracht kommt.

Hinweis:

Diese Regelung wirkt zu Gunsten der Arbeitnehmer, da die Fahrten zu weiter entfernten Tätigkeitsstätten als Auswärtstätigkeit qualifiziert werden und damit nach Reisekostengrundsätzen mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer abgerechnet werden können.

d) Sonderfall: Erste Tätigkeitsstätte bei vollzeitigen Bildungsmaßnahmen

Erste Tätigkeitsstätte ist – entgegen dem jetzt noch geltenden Recht – zukünftig auch eine Bildungseinrichtung, die **außerhalb eines Dienstverhältnisses** zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer Vollzeit-Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

Hinweis:

Von dieser Neuregelung sind nur Vollzeitstudien oder vollzeitige Bildungsmaßnahmen betroffen. Für nebenberufliche Fortbildungsmaßnahmen gilt dies nicht.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Auszubildende, der in dem Betrieb in A ein Ausbildungsverhältnis nachgeht, besucht über die gesamte Ausbildungszeit an zwei Tagen in der Woche die Berufsschule in B.

Lösung: Die erste Tätigkeitsstätte liegt in dem Betrieb in A. Die Berufsschule kann keine erste Tätigkeitsstätte sein, da diese im Rahmen eines Ausbildungs-Arbeitsverhältnisses aufgesucht wird.

Beispiel:

Sachverhalt: Studentin A, die ihren Wohnsitz bei ihren Eltern in Bonn hat, studiert an der Universität zu Köln.

Lösung: Die Universität Köln ist erste Tätigkeitsstätte.

31 Fahrtkosten

a) Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen zur Höhe der **Entfernungspauschale** an sich unverändert geblieben sind. Lediglich der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ ist durch den neuen Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt worden. Die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege von seiner Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte sind auch zukünftig mit der Entfernungspauschale i.H.v. 0,30 € je vollem Entfernungskilometer als Werbungskosten anzusetzen.

Beispiel:

Sachverhalt: Arbeitnehmer X mit Wohnsitz in A ist der Betriebsstätte seines Arbeitgebers in A (einfache Entfernung von der Wohnung: 10 km) zugeordnet. Im Januar 2014 wird X an 20 Tagen ausschließlich bei einem Kunden in K tätig. Die Fahrten von seiner Wohnung zum Kunden (einfache Entfernung: 80 km) legt dieser mit seinem eigenen Pkw zurück.

Lösung: Die Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte in der Betriebsstätte des Arbeitgebers können nur in Höhe der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer geltend gemacht werden. X kann für seine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit in K Fahrtkosten in Höhe von 20 Arbeitstagen x 160 gefahrene Kilometer x 0,30 €/km = 960 € als Werbungskosten geltend machen.

b) Sammelpunkt ist „wie eine erste Tätigkeitsstätte“ zu behandeln

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeits-tätig an einem festgelegten Ort, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen (z.B. Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, das Busdepot oder der Fährhafen), werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort **wie Fahrten**

zu einer **ersten Tätigkeitsstätte** behandelt; für diese Fahrten dürfen Fahrtkosten nur im Rahmen der Entfernungspauschale angesetzt werden.

Typische Beispiele sind

- Bus- oder Lkw-Fahrer und
- Kundendienstmonteure.

Diese haben regelmäßig keine erste Tätigkeitsstätte. Lediglich, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll, werden die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort/Sammelpunkt gleichbehandelt mit den Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Hinweis:

Treffen sich mehrere Arbeitnehmer arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihren Tätigkeitsstätten zu fahren (privat organisierte Fahrgemeinschaft), liegt kein Sammelpunkt in diesem Sinne vor, da es an einer arbeits-/dienstrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers fehlt.

c) Fahrtkosten zum und innerhalb eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets

Die **Entfernungspauschale** von 0,30 € je Entfernungskilometer ist ab 2014 auch für die Fahrten des Arbeitnehmers ohne erste Tätigkeitsstätte von seiner Wohnung zu einem weiträumigen Arbeitsgebiet anzusetzen. Zur Anwendung kommt dies z.B. bei Arbeitnehmern, die typischerweise arbeitstäglich in einem Hafengebiet tätig sind sowie bei Forstarbeitern oder Briefzustellern. Für alle Fahrten **innerhalb** des weiträumigen Arbeitsgebiets sind für den Werbungskostenabzug bzw. den steuerfreien Arbeitgeberersatz die **Reisekostengrundsätze** anzuwenden, im Regelfall also ein Ansatz des pauschalen Kilometersatzes von 0,30 € je gefahrenem Kilometer.

d) Fahrtkosten bei auswärtiger Tätigkeit (Dienstreisen)

Die steuerliche Berücksichtigung der Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit bleibt im Wesentlichen unverändert. Während die steuerlichen Regelungen für Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen jedoch bisher nur in den Richtlinien und Hinweisen zum Einkommensteuergesetz enthalten waren, wurden diese nun ebenfalls gesetzlich verankert. Solche Fahrtkosten können abgerechnet werden entweder

1. nach den tatsächlichen Fahrtkosten oder
2. nach pauschalen Kilometersätzen.

Wie die „**tatsächlichen Fahrtkosten**“ zu ermitteln sind, ist gesetzlich nicht geregelt. Bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs ist nach bisheriger Auffassung, die auch zukünftig gilt, ein Kilometersatz auf Grundlage der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das genutzte Fahrzeug zu errechnen. Dieser kann so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern.

Hinweis:

Auf Grund der gestiegenen Treibstoffkosten kann im Einzelfall die Ermittlung der tatsächlichen Kosten sinnvoll sein. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, damit die Ermittlung einer Überprüfung durch die Finanzverwaltung standhält.

Statt der tatsächlichen Aufwendungen kann aus Vereinfachungsgründen typisierend je nach Art des benutzten Verkehrsmittels (z.B. Pkw, Motorrad) auch ein **pauschaler Kilometersatz** für jeden gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Bei den Pauschalen handelt es sich um die höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz für das jeweils benutzte Beförderungsmittel. Bei Benutzung eines Pkw beträgt die Pauschale 0,30 € je gefahrenem Kilometer, bei allen anderen motorbetriebenen Fahrzeugen 0,20 €. Die gesetzlichen Bestimmungen über die Höhe der Fahrtkosten gelten entsprechend für den steuerfreien Reisekostenersatz der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber.

Hinweis:

Die nun erfolgte gesetzliche Festschreibung der pauschalen Kilometersätze führt dazu, dass der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf deren Ansatz hat. Damit entfällt künftig auch bei einer hohen Jahresfahrleistung die Prüfung einer unzutreffenden Besteuerung. Eine unzutreffende Besteuerung war bislang immer dann anzunehmen, wenn die tatsächlichen Kosten offensichtlich geringer waren als der Pauschalsatz.

32 Verpflegungsmehraufwand

a) Ansatz der Verpflegungspauschalen ab 2014

Die Abrechnung von Verpflegungsmehraufwand beim Werbungskostenabzug und bei der steuerfreien Arbeitgebererstattung mittels Pauschalen verändert sich ab dem 1.1.2014 insofern, als dass bei Inlandsreisen nur noch eine zweistufige statt der bisherigen dreistufigen Staffelung erfolgt. Je nach Abwesenheitsdauer von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte gelten dann folgende Sätze:

– **Auswärtstätigkeit im Inland:**

- mehr als 8 Stunden: 12 €.
- mehr als 24 Stunden: 24 € je Tag.

Hinweis:

Damit tritt nicht nur eine Vereinfachung gegenüber dem jetzt noch geltenden Recht ein, sondern im Abwesenheitsbereich zwischen 8 und 14 Stunden auch eine Verdoppelung der Verpflegungspauschale von derzeit 6 € auf dann 12 € ab 2014.

Hinweis:

Für den An- und Abreisetag bei einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb der Wohnung kann ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit eine Pauschale von jeweils 12 € als Werbungskosten berücksichtigt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.

– **Auswärtstätigkeit im Ausland:**

Für Tätigkeiten im Ausland gibt es zukünftig nur noch zwei Pauschalen i.H.v. 120 % und 80 % der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen. Die entsprechenden Beträge für 2014 werden von der Finanzverwaltung noch bekannt gegeben.

Die Neuregelung kommt für die Reisen zur Anwendung, die **ab dem 1.1.2014** durchgeführt werden. Bei Reisen über den Jahreswechsel 2013/2014 gilt

- für Reisetage bis einschließlich 31.12.2013 das bisherige Recht und
- für Reisetage ab 1.1.2014 das neue Recht.

Hinweis:

Wird in 2014 eine Reisekostenabrechnung für 2013 eingereicht, so gilt noch das bisherige Recht.

Wie bisher ist der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Zur Vereinfachung der Berechnung der **Dreimonatsfrist**, wird eine rein zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung nun gesetzlich geregelt: Danach führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer. Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit schon vor dem 1.1.2014 begonnen hat. Die Prüfung der Unterbrechungszeit und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-Post-Betrachtung).

Hinweis:

Eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer an dieser mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig wird. Die Dreimonatsfrist beginnt daher nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird. Der Verpflegungsmehraufwand für die Auswärtstätigkeit kann unter diesen Umständen also ohne zeitliche Einschränkung geltend gemacht werden.

b) Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber bei Auswärtstätigkeit

Übliche Mahlzeiten, die der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Arbeitnehmer anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit zur Verfügung stellt und deren Preis 60 € pro Mahlzeit – einschließlich Getränke – (Bruttopreis) nicht übersteigt, können ab 2014 nicht mehr mit dem ortsüblichen Endpreis angesetzt werden, sondern sind zwingend mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV (Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen. Der Arbeitgeber kann diesen Sachbezugswert künftig statt nach den individuellen Verhältnissen des betreffenden Arbeitnehmers wahlweise auch mit 25 % pauschalisieren, was dann auch zur Sozialversicherungsfreiheit führt, oder mit dem individuellen Steuersatz versteuern. Zu beachten ist, dass die Freigrenze für Sachbezüge in Höhe von 44 € keine Anwendung findet. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den gestellten Mahlzeiten mindern die anzusetzende Bemessungsgrundlage. Als Zuzahlung des Arbeitnehmers kommen unmittelbare Zahlungen an den Arbeitnehmer bzw. an einen Dritten (z.B. Kantinenpächter) oder Kürzungen des Nettolohns durch den Arbeitgeber im Rahmen der Lohnabrechnung in Frage.

Eine wesentliche Vereinfachung tritt zukünftig dadurch ein, dass eine Versteuerung generell unterbleiben kann, wenn der Arbeitnehmer für die auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale ansetzen kann, also immer dann, wenn die Abwesenheit mehr als 8 Stunden beträgt.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer anlässlich einer eintägigen beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheit von 6 Stunden ein Mittagessen im Wert von 30 € zur Verfügung.

Lösung: Da bei einer sechsstündigen Abwesenheit keine Verpflegungspauschale angesetzt werden kann, muss der Arbeitgeber zwingend eine Versteuerung der Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezug vornehmen.

Abwandlung: Die Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt mehr als 8 Stunden.

Lösung: Der Arbeitgeber muss für die gewährte Mahlzeit keinen geldwerten Vorteil versteuern.

Hinweis:

Übersteigt der Preis der Mahlzeit 60 €, so muss der geldwerte Vorteil auch zukünftig mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet werden.

Hinweis:

Mahlzeiten im Rahmen herkömmlicher Betriebsveranstaltungen sowie die Teilnahme von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung sind als Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers auch künftig nicht zu besteuern.

Kann der Arbeitnehmer auf Grund einer Abwesenheit von mindestens 8 Stunden eine Verpflegungspauschale geltend machen und erfolgt eine Mahlzeitengestellung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten aus diesem Grund steuerfrei, so führt dies beim Arbeitnehmer zu einer **Kürzung der als Werbungskosten anzusetzenden Verpflegungspauschalen**. Die Höhe der Kürzung wird gesetzlich wie folgt bestimmt:

- für ein Frühstück um 20 % und
- für ein Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des Betrags der Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit. Die Kürzung erfolgt von der jeweils zu gewährenden Verpflegungspauschale unabhängig davon, ob diese

12 € oder 24 € beträgt. Die Kürzung darf die Verpflegungspauschale jedoch nicht übersteigen. Übersteigt der Kürzungsbetrag also rechnerisch die Verpflegungspauschale, können keine Werbungskosten angesetzt werden. Darüber hinaus ist vom Arbeitnehmer kein Sachbezug zu versteuern.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Arbeitnehmer ist auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. Der Arbeitgeber hat für den Arbeitnehmer in einem Hotel zwei Übernachtungen jeweils mit Frühstück sowie für den Zwischentag je ein Mittag- und ein Abendessen gebucht und bezahlt. Weitere Reisekostenerstattungen erhält der Arbeitnehmer nicht.

Lösung: Da der Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit Verpflegungspauschalen geltend machen kann, muss der Arbeitgeber für die Gewährung der Mahlzeiten keinen geldwerten Vorteil versteuern.

Der Arbeitnehmer kann Verpflegungspauschalen in folgender Höhe geltend machen:

	Verpflegungspauschale	Kürzung Frühstück	Kürzung Mittag-/Abendessen
Anreisetag	12,00 €	0,00 €	0,00 €
Zwischentag	24,00 €	4,80 €	2 × 9,60 €
Abreisetag	<u>12,00 €</u>	<u>4,80 €</u>	<u>0,00 €</u>
Gesamt	48,00 €	9,60 €	19,20 €
abzgl.	28,80 €		
anzusetzen	<u>19,20 €</u>		

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale um vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten gewährte Mahlzeiten ist auch dann vorzunehmen, wenn der Vorteil aus der Mahlzeitengewährung vom Arbeitgeber mit 25 % pauschal versteuert wird.

Sofern der Arbeitnehmer allerdings für die Mahlzeiten ein Entgelt bezahlt hat, mindert dieses den Kürzungsbetrag. Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist insoweit ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen.

Hinweis:

Damit die Finanzverwaltung bei der Einkommensteuer-Veranlagung letztlich die Fälle mit vorzunehmender Kürzung der Werbungskosten erkennen kann, ist der Arbeitgeber ab 2014 verpflichtet, in den Fällen der Gewährung üblicher Mahlzeiten im Zusammenhang mit Auswärtstätigkeiten in der Lohnsteuer-Bescheinigung den Großbuchstaben „M“ anzugeben.

33 Berücksichtigung von Unterkunftskosten bei beruflich veranlasster Auswärts-tätigkeit

Die Abziehbarkeit von Unterkunftskosten anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit wird ab 2014 erstmals gesetzlich geregelt. Im Grundsatz treten hierdurch aber keine Änderungen ein. Anpassungen erfolgen allerdings hinsichtlich der Unterkunftskosten bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit. Eine solche liegt bei einer Dauer der Tätigkeit am gleichen auswärtigen Ort über einen Zeitraum von mindestens 48 Monaten vor. Insoweit gilt:

- **Für einen Zeitraum bis zu 48 Monaten:** Als Werbungskosten können die tatsächlich entstandenen Kosten ohne Beschränkung der Höhe nach geltend gemacht werden. Der Abzug von Pauschalen ist – wie derzeit auch – nicht möglich.
- **Über den 48-Monatszeitraum hinaus:** Nach Ablauf von 48 Monaten werden die Übernachtungskosten ab 2014 nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, d.h. bis zu 1 000 € monatlich, als Werbungskosten berücksichtigt.

Bei der Prüfung des Ablaufs der Frist von 48 Monaten gilt eine Ex-Post-Betrachtung. Es kommt also nicht darauf an, für welche Dauer die Auswärtstätigkeit an der zu beurteilenden Tätigkeitsstätte ursprünglich geplant war.

Hinweis:

Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte von mindestens sechs Monaten führt zu einem Neubeginn des 48-Monats-Zeitraums. Dabei ist unerheblich, aus welchem Grund – Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte – die Tätigkeit unterbrochen wird.

Beispiel:

Sachverhalt: Ein Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte in Bonn wird für 4 Jahre nach München abgeordnet. Die monatlichen Unterkunftskosten betragen 1 500 €. Zu Beginn des dritten Tätigkeitsjahrs in München wird der Arbeitnehmer für 8 Monate in Frankfurt tätig.

Lösung: Bei der Tätigkeit in München handelt es sich um eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit, da der Arbeitnehmer außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte tätig wird. Da die Tätigkeitszeiträume in München auf Grund der mehr als sechsmonatigen Unterbrechung nie mehr als 48 Monate betragen, können die tatsächlich anfallenden Unterkunftskosten in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden.

34 Neuregelungen bei doppelter Haushaltsführung

a) Gesetzliche Definition des Begriffs des eigenen Hausstands

Eine doppelte Haushaltsführung im steuerlichen Sinne liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.

Der Bundesfinanzhof hat in etlichen Urteilen zu Gunsten der Arbeitnehmer die Anforderungen an das Vorliegen eines „eigenen Hausstands“ sehr gering angesetzt. Diesem wird mit der neuen gesetzlichen Definition begegnet. Das Vorliegen eines eigenen Hausstands außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte erfordert künftig neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht oder als Mieter auch eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung.

Für das Vorliegen eines eigenen Hausstands am Lebensmittelpunkt genügt es somit nicht mehr, wenn der Arbeitnehmer etwa im Haushalt seiner Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer bewohnt oder wenn dem Arbeitnehmer eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird.

b) Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung können die Unterkunftskosten am Beschäftigungsort steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden. Angesetzt wurden nach bisheriger Rechtslage dabei höchstens die Kosten einer nach Lage und Ausstattung durchschnittlichen 60 qm großen Wohnung. Ab 2014 wird der steuerlich abzugsfähige Betrag lediglich auf 1 000 € begrenzt, auf die Notwendigkeit und Angemessenheit der Wohnung kommt es nicht mehr an.

Der Betrag von 1 000 € umfasst alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen wie Miete (einschließlich Betriebskosten), Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze (einschließlich Abstellplätze in Tiefgaragen) sowie Aufwendungen für Sondernutzung (wie z.B. Garten).

Hinweis:

Die Aufwendungen für die Möblierung der Wohnung bzw. Unterkunft sind von dieser neuen Grenze wohl nicht erfasst und sollten daher wie bisher neben den eigentlichen Wohnungskosten steuermindernd geltend gemacht werden.

35 Auswirkungen auf den Begriff der Betriebsstätte

Aufwendungen für die Wege des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte können nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG entsprechend der Regelungen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG geltend gemacht werden, also nach den Regeln der Aufwendungen von Arbeitneh-

mern für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Regelungen der ersten Tätigkeitsstätte für die Definition der (ersten) Betriebsstätte entsprechend anwendet. Allerdings nur insoweit, als die Übertragung der Regelungen sachgerecht ist. So dürfte es wohl das Kriterium der „Zuordnung“, wie beim Arbeitnehmer, nicht geben. D.h. es wären nur die quantitativen Kriterien für die Bestimmung des Vorliegens einer (ersten) Betriebsstätte relevant.

Hinweis:

Das BMF beabsichtigt, ein Schreiben zu den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten zu veröffentlichen. Wir werden nach Veröffentlichung über die Regelungen berichten.

36 Wichtige Steuer- und Sozialversicherungstermine 2014¹

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

	Termin ^{2,3}	Steuer	Monatlich	Vierteljährlich
Januar	10.1. (13.1.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2013 Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2013 11/2013	IV/2013
	27.1./29.1.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2014	
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2014 12/2013	IV/2013
	10.2. (13.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2014		
	17.2. (20.2.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		I/2014
	17.2. 24.2./26.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2013 Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2014	
März	10.3. (13.3.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2014 1/2014	I/2014
	25.3./27.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2014	
April	10.4. (14.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2014 2/2014	I/2014
	24.4./28.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2014	
Mai	12.5. (15.5.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2014 3/2014	I/2014 II/2014
	15.5. (19.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		
	23.5./27.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2014	
Juni	10.6. (13.6.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2014 4/2014	II/2014
	24.6./26.6.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2014	
Juli	10.7. (14.7.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2014 5/2014	II/2014
	1.7. (4.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		

	25.7./29.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2014	
August	11.8. (14.8.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	7/2014	
	15.8. ² (18.8.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2014	II/2014
	25.8./27.8.	Gewerbsteuer, Grundsteuer	8/2014	III/2014
September	10.9. (15.9.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	8/2014	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2014	
	24.9./26.9.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	9/2014	III/2014
Oktober	10.10. (13.10.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG	9/2014	III/2014
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2014	
	27.10. ² /29.10. ²	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2014	
November	10.11. (13.11.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	10/2014	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2014	III/2014
	17.11. (20.11.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer	11/2014	IV/2014
Dezember	24.11./26.11.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2014	
	10.12. (15.12.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug	11/2014	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2014	
	19.12./23.12.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	12/2014	IV/2014

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise. ² Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben. ³ Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. ⁴ 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.

37 Hinweise

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

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

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

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

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

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

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

bb) Lohnsteuer (LSt)

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

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

Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugssteuer

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

dd) Grundsteuer

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

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

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

Die Zuständigkeit für den Steuerabzug für Vergütungen, die nach dem 31.12.2013 zufließen, geht auf das **Bundeszentralamt für Steuern** über. Die elektronische Anmeldung der Abzugsteuern ist also nicht mehr an das Betriebsstättenfinanzamt des Unternehmers (Leistungsempfängers), sondern an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

ff) Sozialversicherungsbeiträge

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die

Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Meldetermin um 0:00 Uhr dem Sozialversicherungsträger vorliegen.

b) Termine am Wochenende oder Feiertag

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

c) Schonfristen

aa) Abgabefrist

Wird eine USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Bei der Abgabefrist gibt es keine Schonfrist.

Hinweis:

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen. Eine Freistellung von der elektronischen Abgabe kommt jedoch nur in sog. Härtefällen in Frage. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Übermittlung durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Sofern die Übermittlung durch einen Angehörigen der steuerlich beratenden Berufe erfolgt, hat diese stets auf elektronischem Wege zu erfolgen.

bb) Zahlungs-Schonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. 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 (SEPA-Mandat) 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. Dies gilt jedenfalls für die Stpfl., die ihre Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlen, denn sie sind keine pünktlichen Steuerzahler und gelten nicht als erlasswürdig.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater