

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, Dezember 2014

Mandantenrundschriften Nr. 4/2014

Strafbefreiende Selbstanzeige · Abgeltungsteuer bei Darlehen unter nahen Angehörigen · Änderungen bei der Lohnsteuer · Bilanzpolitik · Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2014 · Reisekostenrecht · Termine 2015

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

vorab teilen wir mit, dass uns Herr Klenner zum Jahresende 2014 verlässt. Wir danken ihm für eine über zehnjährige vertrauensvolle Zusammenarbeit. Ab Januar 2015 wird Herr Finanzökonom Matthias Bachmann für uns tätig. Herr Bachmann ist 49 Jahre jung und verfügt über 25 Jahre Berufserfahrung. Er wird Sie in allen Fragen im Zusammenhang mit Geldanlagen, Finanzplanung, Altersvorsorge, Versicherungen sowie Darlehensaufnahmen und Umschulungen beraten. Im Sekretariat ist Frau Tapphorn zuständig, die Sie unter der Durchwahl 02331 / 988622 erreichen.

Aktuell sind mehrere steuerlich relevante Gesetzgebungsinitiativen gestartet worden. So sollen zum 1.1.2015 die deutlich verschärften Regeln zur strafbefreienden Selbstanzeige in Kraft treten. Daneben ist ein weiteres Gesetzgebungsverfahren initiiert worden, welches eine Vielzahl an Detailänderungen bringen wird. Der Gesetzgeber reagiert damit teilweise wieder auf für ihn ungünstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (sog. rechtsprechungsbrechende Gesetzesänderungen).

Weiterhin ist über die Rechtsprechung zur Frage der Anwendung des vergleichsweise günstigen Abgeltungssteuersatzes bei Darlehen unter nahen

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)

Angehörigen zu berichten. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Verwandtschaftsverhältnis allein die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes nicht ausschließt. Insoweit öffnet sich für den Steuerzahler Raum für Gestaltungen.

Der anstehende Jahreswechsel ist gleichzeitig das Ende des Steuerjahres 2014 („Veranlagungszeitraum“) und in diesem Zusammenhang sollten Überlegungen angestellt werden, um die Steuerlast noch in 2014 zu mindern. Dies betrifft im privaten Bereich z.B. außergewöhnliche Belastungen und Ausgaben für Handwerkerleistungen. Insoweit ist eine zeitliche Steuerung der Ausgaben zu prüfen.

Kurzfristig wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur derzeitigen Erbschaftsteuer erwartet. Es ist zu befürchten, dass die derzeit sehr umfangreichen Vergünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften zukünftig nicht mehr gewährt werden. Auch dies sollte Anlass sein, steuerlichen Rat einzuholen, um derzeit noch mögliche Maßnahmen zu prüfen.

Im betrieblichen Bereich sind zum Jahreswechsel vor allem Änderungen beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen. Dies betrifft z.B. die neuen Rechengrößen zur Sozialversicherung, aber auch anstehende Gesetzesänderungen.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Gesetzentwurf: Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige
- 2 Gesetzentwurf: Einschränkung des Abzugs von Studienkosten
- 3 Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer frühestens Ende 2014
- 4 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 5 Frist für die Altersvorsorgezulage 2012

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2015
- 7 Sachbezugswerte für 2015
- 8 Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015
- 9 Betriebsveranstaltungen: Gesetzesänderung zum 1.1.2015
- 10 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2010
- 11 Steuerklassenwahl für das Jahr 2015 bei Ehegatten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 12 Bestrittene Forderungen dürfen nicht in der Bilanz ausgewiesen werden

- 13 Wird ein Privatwagen zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, so wird dieser Betriebsvermögen
- 14 Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt veranlassten Aufwendungen
- 15 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 16 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 17 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen
- 18 Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2015
- 19 Einkommensteuerepauschalierung für Sachzuwendungen vom Bundesfinanzhof eingeschränkt

Für Personengesellschaften

- 20 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 21 Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Kapitalerträgen aus Darlehen zwischen Angehörigen

Für Hauseigentümer

- 22 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2014

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 23 Sanierungsklausel zur Mantelkaufregelung als unzulässige staatliche Beihilfe
- 24 Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 €
- 25 Neues 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)

Ergänzt BMF-Schreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht und Termine 2015

- 29 Einführung zum ergänzten BMF-Schreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht
- 30 Gesetzliche Definition „erste Tätigkeitsstätte“
- 31 Verpflegungsmehraufwendungen
- 32 Vereinfachung der steuerlichen Erfassung der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten während einer auswärtigen Tätigkeit
- 33 Wichtige Steuertermine 2015
- 34 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

Für alle Steuerpflichtigen

1 Gesetzentwurf: Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige

Nach derzeitigem Recht kann wegen einer begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit durch eine wirksame Selbstanzeige Straffreiheit erlangt werden. Eine solche strafbefreiende Selbstanzeige ist jedoch an enge Voraussetzungen geknüpft und es gibt verschiedene sog. Sperrgründe, die den Eintritt der Straffreiheit ausschließen. Die Regelung zur strafbefreienden Selbstanzeige ist schon seit einiger Zeit in der Diskussion. Nun ist ein Gesetzgebungsverfahren zur Verschärfung der steuerlichen Rahmenbedingungen eingeleitet worden. Inhaltlich hervorzuheben sind u.a. folgende Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

- Die strafbefreiende Selbstanzeige soll zwar auch zukünftig möglich sein, der **Berichtigungszeitraum** eines Steuerhinterziehers soll aber für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgeweitet werden. Dieses soll dann auch für Fälle der einfachen Steuerhinterziehung gelten, d.h., die Berichtigungspflicht besteht für alle Steuerstraftaten einer Steuerart für die zurückliegenden zehn Jahre. Derzeit gilt die Zehnjahresfrist nur in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung. Eine Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung bei einfacher Steuerhinterziehung von fünf auf zehn Jahre soll es nun aber doch nicht geben. Nach Ablauf von fünf Jahren nach Tatbegehung soll bei einfacher Steuerhinterziehung also wie bisher keine Strafverfolgung mehr stattfinden. Dies ist aber zu unterscheiden von der Steuerfestsetzungsfrist: Die Steuerfestsetzung für die hinterzogene Steuer kann auch über diesen Zeitraum hinaus bis zu zehn Jahre rückwirkend durchgeführt werden. Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Strafbefreiung im Falle der Umsetzung der Pläne demnach nur erlangt werden kann, wenn für eine Steuerart für den gesamten Zehnjahreszeitraum die bisher nicht deklarierten Einkünfte bzw. anderen Besteuerungsgrundlagen vollständig nacherklärt werden und die hinterzogene Steuer umgehend gezahlt wird. In der Praxis dürfte allein die Ermittlung für den Zehnjahreszeitraum wegen oftmals fehlender Unterlagen Probleme bereiten.

Hinweis:

Zu klären ist noch, welche Jahre bei Inkrafttreten der Änderung zum 1.1.2015 bereits strafrechtlich verjährt sind. Nach derzeitigem Stand dürfte sich der zeitliche Anwendungsbereich der steuerstrafrechtlichen Verjährung einer einfachen Steuerhinterziehung nur sukzessive verlängern und sich damit auch der Berichtigungszeitraum der Selbstanzeige in diesen Fällen erst im Laufe der Zeit auf bis zu zehn Jahre erstrecken. In einschlägigen Fällen ist aber stets steuerlicher Rat einzuholen.

- Bereits in der Vergangenheit wurde eine **Betragsgrenze für die strafbefreiende Selbstanzeige** von 50 000 € je Tat eingeführt. Diese Grenze soll nun auf 25 000 € herabgesetzt werden. Bei Überschreiten dieser Grenze ist neben der fristgerechten Zahlung der hinterzogenen Steuer auch ein Strafzuschlag Voraussetzung dafür, dass von der Strafverfolgung abgesehen wird.

- Der **Strafzuschlag**, also der Aufschlag auf die Steuerschuld, soll dabei deutlich angehoben werden. Ab einer hinterzogenen Summe von 25 000 € sollen künftig 10 % fällig werden, ab 100 000 € 15 % und ab einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. € 20 %. Derzeit beträgt der Strafzuschlag einheitlich 5 % und wird erst ab einem Hinterziehungsbetrag von 50 000 € erhoben.
- Wie bisher sollen auch weiterhin **Hinterziehungszinsen** i.H.v. jährlich 6 % sowie ein Verzugszins von weiteren 6 % erhoben werden. Sofern ein besonders schwerer Fall vorliegt oder der hinterzogene Betrag die Grenze von 25 000 je Tat übersteigt, soll künftig auch die fristgerechte Zahlung der Verzugs- und Hinterziehungszinsen neben dem Strafzuschlag Voraussetzung für die Wirksamkeit der strafbefreienden Selbstanzeige sein.
- Positiv hervorzuheben ist, dass hinsichtlich der besonderen **Problematik der Umsatzsteuer-Voranmeldungen** wie auch der **Lohnsteueranmeldungen** der Gesetzentwurf Sonderregelungen im Interesse der Rechtssicherheit enthält. Zukünftig soll eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Lohnsteueranmeldung als wirksame Teilselbstanzeige gelten.

Das Gesetzgebungsverfahren soll noch in 2014 abgeschlossen werden und es ist vorgesehen, dass die Änderungen zum 1.1.2015 in Kraft treten.

Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung der zum 1.1.2015 in Kraft tretenden Änderungen ist noch nicht klar. Fest steht aber, dass sich die Rahmenbedingungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige deutlich verschärfen werden. Aus diesem Grund ist in einschlägigen Fällen Eile geboten, wenn noch von dem derzeitigen Recht Gebrauch gemacht werden soll. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte in den in Betracht kommenden Fällen eine individuelle Lösung erarbeitet werden.

2 Gesetzentwurf: Einschränkung des Abzugs von Studienkosten

Kosten der erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums können nur betragsmäßig begrenzt (maximal 6 000 € pro Jahr) bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies ist v.a. auch dann nachteilig, wenn in den Jahren der Berufsausbildung keine oder nur geringe Einkünfte zufließen, da Sonderausgaben zwar die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, nicht aber zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Die Möglichkeit zum steuerlichen Abzug der Kosten geht also endgültig verloren, wenn in dem entsprechenden Jahr keine ausreichend hohen Einkünfte vorliegen.

Diese gesetzlichen Einschränkungen gelten aber ausdrücklich **nur für Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums**, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden. Folgt hingegen eine weitere Berufsausbildung bzw. ein weiteres Studium, so sind diese Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig und führen ggf. zu vortragsfähigen Verlusten, wenn die Ausbildung bzw. das Studium konkret auf einen Beruf vorbereiten soll und somit mit späteren Einkünften in Zusammenhang steht. Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich der Frage, ob bereits ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung vorgelegen hat, auch jüngst wieder sein weites Verständnis: Entscheidend sei allein, ob eine Ausbildung für eine bestimmte Berufstätigkeit

stattgefunden hat. Nicht erforderlich sei ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer.

Der **Gesetzgeber** plant nun eine gesetzliche Definition des **Begriffs der Erstausbildung**. Eine Berufsausbildung soll danach eine auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens 18 Monaten und mit einer Abschlussprüfung sein. Damit soll der weitergehenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entgegnet werden.

Hinweis:

Im Falle der Umsetzung dieses Gesetzentwurfs dürfte der Abzug von Kosten einer Berufsausbildung oder eines Studiums seltener in Frage kommen. Nicht ausreichend wäre zukünftig z.B. eine vorhergehende Ausbildung als Rettungssanitäter (so zum geltenden Recht das Urteil des Bundesfinanzhofs v. 27.10.2011, Aktenzeichen VI R 52/10). Wurde bereits ein Bachelorstudium erfolgreich absolviert, so gilt dieses als Erstausbildung und das sich anschließende Masterstudium stellt eine voll berücksichtigungsfähige zweite Berufsausbildung dar; daran dürfte auch die vorgesehene Gesetzesverschärfung nichts ändern.

3 Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer frühestens Ende 2014

Das Bundesverfassungsgericht prüft in dem Verfahren 1 BvR 21/12, ob das aktuell geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz mit diesem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 GG zu vereinbaren ist. Streitpunkt sind die sog. Verschonungsregeln für Betriebsvermögen. Danach können Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich günstiger übertragen werden als Privatvermögen. Vielfach kann eine vollständige Steuerfreistellung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen erreicht werden. Der Gesetzgeber hatte die Verschonungsregeln eingeführt, um damit den Erhalt von Arbeitsplätzen und sonstige Gemeinwohlgründe zu fördern. Der Bundesfinanzhof hält die Verschonung hingegen in dieser Form für verfassungswidrig.

Nach derzeitigem Stand wird die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts wohl frühestens zum Jahresende 2014, möglicherweise aber auch erst im I. Quartal 2015 fallen.

Handlungsempfehlung:

Es ist offen, wie das Gericht entscheiden wird. Ganz überwiegend wird aber davon ausgegangen, dass für den Fall, in dem eine Verfassungswidrigkeit des derzeitigen Gesetzes festgestellt wird, dies nicht zu einer rückwirkenden Nichtanwendung des Gesetzes führt, sondern dem Gesetzgeber eine (kurz bemessene) Frist zur Änderung des Gesetzes für die Zukunft gegeben wird. Dies bedeutet, dass derzeit noch ein begrenztes Zeitfenster besteht, um die vielfach sehr günstigen Regelungen durch vorweggenommene Erbfolgen zu nutzen. Allgemein wird die Ansicht vertreten, dass die hohe - bis zu 100 % betragende - Verschonung für Betriebsvermögen in diesem Ausmaß keinen Bestand haben kann. Ist also eine Übertragung von Betriebsvermögen beabsichtigt, so ist sorgfältig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob bereits jetzt gehandelt werden sollte. Derartige Schenkungen können vertraglich mit einem Rücktrittsvorbehalt verbunden werden. Zu beachten ist, dass solche Gestaltungen einer sorgfältigen Planung und auch einer

umfassenden außersteuerlichen Abwägung bedürfen, sodass in einschlägigen Fällen baldmöglichst mit diesen Überlegungen begonnen werden sollte.

4 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 €, steuermindernd geltend gemacht werden. Daneben können **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, ebenfalls mit 20 % der Ausgaben, höchstens aber in Höhe von 1 200 € geltend gemacht werden. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

Aus der aktuellen Rechtsprechung ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20.3.2014 (Aktenzeichen VI R 55/12) zu beachten. Das Gericht hat entschieden, dass auch die Inanspruchnahme von Diensten, die **jenseits der Grundstücksgrenze** auf fremdem, z.B. öffentlichem Grund geleistet werden, als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt sein kann.

Im Urteilsfall ging es um die **Kosten der Schneeräumung** auf dem öffentlichen Gehweg entlang der Grundstücksgrenze. Ebenfalls mit Urteil vom 20.03.2014 (Aktenzeichen VI R 56/12) wurde die Begünstigung von Lohnkosten für den Anschluss eines Grundstücks an zentrale Anlagen der Trinkwasserversorgung und Abwasserentsorgung festgestellt.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung schließt bislang Leistungen außerhalb des Grundstücks von der Steuerermäßigung grundsätzlich aus. Diese restriktive Haltung ist nach dieser Rechtsprechung nicht mehr haltbar. Eine Reaktion der Finanzverwaltung auf dieses Urteil ist allerdings noch nicht erfolgt. Die Grundsätze dieses Urteils dürften auch auf vergleichbare Fälle übertragbar sein, wie Kosten für einen Wachdienst, Arbeitskosten für die Erstellung einer Umzäunung, Kosten der Straßenreinigung, Pflege von Außenanlagen, Lohnkosten für die Erstellung des Hausanschlusses, Gartenpflegearbeiten, Reinigung der Abflussrohre usw. Sind Ausgaben für solche Aufwendungen getätigt worden, sollte also die Steuerermäßigung begehrt werden.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil, berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2014 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2014 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 2014 durch **Überweisung** bezahlt werden. Sofern die Höchstgrenzen in 2014 bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2015 erfolgen.

5 Frist für die Altersvorsorgezulage 2012

Bei einem „Riester–Vertrag“ kann die **Altersvorsorgezulage für 2012 letztmals bis zum 31.12.2014** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts beantragt werden.

Handlungsempfehlung:

Sofern noch nicht geschehen, sollte ein entsprechender Antrag für die Zulage 2012 gestellt werden, um den Anspruch hierauf nicht zu verlieren.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2015

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2015 wie folgt dar:

Rentenversicherung Arbeitslosenversicherung	und	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
		2014	2015	2014	2015
Beitragsbemessungsgrenze					
- jährlich		71 400,00 €	72 600,00 €	60 000,00 €	62 400,00 €
- monatlich		5 950,00 €	6 050,00 €	5 000,00 €	5 200,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung					
Beitragsbemessungsgrenze					
- jährlich		48 600,00 €	49 500,00 €	48 600,00 €	49 500,00 €
- monatlich		4 050,00 €	4 125,00 €	4 050,00 €	4 125,00 €
Versicherungspflichtgrenze					
- jährlich		53 550,00 €	54 900,00 €	53 550,00 €	54 900,00 €
- monatlich		4 462,50 €	4 575,00 €	4 462,50 €	4 575,00 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV- versichert waren					
- jährlich		48 600,00 €	49 500,00 €	48 600,00 €	49 500,00 €

- monatlich	4 050,00 €	4 150,00 €	4 050,00 €	4 150,00 €
-------------	------------	------------	------------	------------

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 zur **Arbeitslosenversicherung** betragen unverändert 3 %, jeweils hälftig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu tragen.

Der Beitragssatz zur **Krankenkasse** wird von 15,5 % auf 14,6 % gesenkt und festgeschrieben. Der Arbeitgeberanteil beträgt 7,3 %. Der Arbeitnehmeranteil beträgt im Grundsatz auch 7,3 %, die Krankenkassen können vom Versicherten aber einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben.

Der Beitragssatz zur **Pflegeversicherung** steigt von 2,05 % auf 2,35 % (kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben: 2,6 %).

Der Beitragssatz zur **Rentenversicherung** beträgt derzeit 18,9 %, wird aber möglicherweise auf 18,7 % gesenkt, was allerdings noch nicht endgültig feststeht.

7 Sachbezugswerte für 2015

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. Die Sachbezugswerte für die Gewährung von Mahlzeiten bleiben gegenüber den Werten für das Jahr 2014 konstant, nur der Wert für freie Unterkunft ändert sich:

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2014	229,00 €	221,00 €	49,00 €	1,63 €	90,00 €	3,00 €
2015	229,00 €	223,00 €	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 Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015

Die Verwaltungsanweisungen zur Lohnsteuer sind für 2015 aktualisiert worden. Diese Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien weisen folgende wichtigen Neuerungen auf:

- **Kindergartenzuschüsse** des Arbeitgebers sind bis zur Einschulung des Kindes **steuerfrei**.
- Die Freigrenze für nicht als Arbeitslohn zu versteuernde **Aufmerksamkeiten** anlässlich persönlicher Ereignisse wird von derzeit 40 € auf **60 €** erhöht. Dazu zählen z.B. Sachzuwendungen für Geburtstage oder Hochzeiten. Hinzuweisen ist darauf, dass Geldzuwendungen auch innerhalb der Grenzen von 40 € bzw. künftig 60 € immer steuer- und sozialversicherungspflichtig sind.
- Ebenso wird für sog. **Arbeitsessen** anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes sowie für übliche Mahlzeiten, die zum Sachbezugswert vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden können, zum 1.1.2015 die Freigrenze von derzeit 40 € auf **60 €** erhöht.
- Für die Lohnsteuerermittlung sind jeweils die **Lohnsteuerabzugsmerkmale** maßgebend, die für den Tag gelten, an dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Dies gilt auch bei einem Wechsel des Arbeitgebers im Laufe des Lohnzahlungszeitraums und ebenso bei sonstigen Bezügen (z.B. Abfindung) nach dem Ausscheiden aus einem Dienstverhältnis.
- Aufwendungen für die **Reinigung typischer Berufsbekleidung** gehören regelmäßig nicht zu den Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten. Erstattungen des Arbeitgebers sind danach nicht steuerfrei.
- Sog. **Erholungsbeihilfen** (156 € für den Arbeitnehmer, 104 € für den Ehegatten, 52 € für jedes Kind) können mit 25 % pauschal besteuert werden. Es genügt ein zeitlicher Zusammenhang mit dem Urlaub des Arbeitnehmers.
- **Gestellung von Kraftfahrzeugen**: Beim Listenpreis sind im Rahmen der **1 %-Regelung** nur die Kosten für werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung eingebaute Sonderausstattungen (z.B. Navigationsgeräte, Diebstahlsicherungssysteme) zu berücksichtigen. Nachträglich eingebaute Sonderausstattung ist somit entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht mehr zu berücksichtigen. Insoweit wird die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs umgesetzt.
- Die **Übertragung einer Rückdeckungsversicherung** auf den Arbeitnehmer oder die **Umwandlung** einer solchen in eine Direktversicherung führt zu einem geldwerten Vorteil, der lohnsteuerpflichtig ist. Die Höhe ergibt sich aus der Überschussbeteiligung zzgl. Bewertungsreserven.
- Die bisherige Verwaltungsauffassung wird in die Lohnsteuerrichtlinie aufgenommen, wonach der **4 %-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen** nicht vorzunehmen ist, wenn bereits der günstigste Preis am Markt angesetzt, ein Sachbezug durch eine (zweckgebundene)

Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht oder ein Warengutschein mit Betragsangabe hingegeben wird.

Hinweis:

Die vorgenannten Änderungen sind beim Lohnsteuereinbehalt ab dem 1.1.2015 zu beachten.

9 Betriebsveranstaltungen: Gesetzesänderung zum 1.1.2015

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 um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handelt.

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 offen steht. Nach der neueren, deutlich günstigeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind bei der Berechnung der Zuwendung nur solche Leistungen zu berücksichtigen, die die Teilnehmer „konsumieren“ können, also z.B. Speisen, Getränke, Musik- und ähnliche Darbietungen. Aufwendungen für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung, sog. Kosten des äußeren Rahmens (z.B. Kosten für Buchhaltung, für den Eventmanager, für die Anmietung und Ausschmückung des Festsaals), bereichern die Teilnehmer nicht und sind daher auch bei der Ermittlung der maßgeblichen Kosten nicht zu berücksichtigen. Des Weiteren ist der auf Begleitpersonen des Arbeitnehmers entfallende Kostenanteil dem Arbeitnehmer nicht als eigener Vorteil zuzurechnen. Überschreitet der so ermittelte Betrag die 110 €-Grenze - wenn auch nur geringfügig -, so ist der gesamte Betrag steuer- und beitragspflichtig (Freigrenze). Aus diesem Grunde ist die Ermittlung der 110 €-Grenze für die Praxis von größter Bedeutung.

Hinweis:

Die individuelle Steuerpflicht eines geldwerten Vorteil, die durch Überschreiten der Freigrenze eintritt, kann durch die Anwendung einer Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % verhindert werden. Die Lohnsteuerpauschalierung bewirkt, dass keine Sozialversicherungspflicht ausgelöst wird.

Von Bedeutung ist insoweit, dass derzeit eine **Gesetzesänderung zum 1.1.2015 geplant** ist. Vorgesehen ist eine gesetzliche Regelung der steuerlichen Erfassung von Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen. Folgende Änderungen sind geplant:

- Umstellung der 110 €-Freigrenze in einen 110 €-Freibetrag.
- In dem 110 €-Freibetrag sollen künftig auch die auf eine Begleitperson des Arbeitnehmers entfallenden Kosten einbezogen werden, d.h., diese Kosten sollen dem Arbeitnehmer zugerechnet werden. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach der Wertvorteil der an der Betriebsveranstaltung teilnehmenden Begleitperson(en) keinen

geldwerten Vorteil auslöst, wäre durch den neuen Gesetzeswortlaut überholt.

- Zudem soll es keine Rolle mehr spielen, ob die Kosten einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten der Betriebsveranstaltung handelt. Damit würden z.B. auch die Kosten des äußeren Rahmens der Veranstaltung künftig bei der Prüfung der Freigrenze zu berücksichtigen sein.

Hinweis:

Die Gesetzesänderung soll auf die dem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2014 zufließenden Vorteile anwendbar sein.

Für die bis 2014 durchgeführten Betriebsveranstaltungen können sich die Unternehmen – nach derzeitigem Stand – bei der lohnsteuerlichen Würdigung auf die günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs berufen und die bislang ggf. entrichtete pauschale Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Festsetzungsverjährung zurückfordern, sofern die betreffenden Lohnsteueranmeldungen verfahrensrechtlich noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Dies sollte für den Einzelfall geprüft werden. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass es von Seiten der Bundesländer Bestrebungen gibt, der aus Sicht des Fiskus misslichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs rückwirkend für alle verfahrensrechtlich offenen Fälle durch eine Gesetzesänderung den Boden zu entziehen.

10 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2010

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum 31.12.2014 eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2010 beantragen (sog. Antragsveranlagung). In dieser Antragsveranlagung können z.B. Werbungskosten, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, Spenden, Aufwendungen für Handwerkerleistungen oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, die zu einer Steuererstattung führen.

Hinweis:

Eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht für Arbeitnehmer im Grundsatz nicht. Eine solche ist aber z.B. gegeben, wenn

1. andere Einkünfte oder dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen (z.B. Arbeitslosengeld I oder Krankengeld) von mehr als 410 € pro Jahr vorliegen;
2. der Stpfl. nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat;
3. von Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagen 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;
4. Freibeträge auf der Lohnsteuerkarte eingetragen sind.

11 Steuerklassenwahl für das Jahr 2015 bei Ehegatten

Der Jahreswechsel sollte bei Ehegatten, die beide Arbeitnehmer sind, zum Anlass genommen werden, die gewählten Lohnsteuerklassen zu überprüfen und ggf. für 2015 eine Änderung zu beantragen. Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und beide Arbeitslohn beziehen, können für den Lohnsteuerabzug wählen, ob

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

Wird die Steuerklassenkombination III/V gewählt oder wird den Ehegatten in Steuerklasse IV jeweils ein Faktor eingetragen, so besteht eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für die Eheleute.

Hinweis:

Bei Heirat nach 2012 erhalten im ELStAM-Verfahren beide Ehepartner automatisch die Steuerklasse IV, selbst wenn ein Ehepartner gar keinen Arbeitslohn bezieht. Soll die Steuerklassenkombination III/V oder das Faktorverfahren angewandt werden, so muss dies beim Finanzamt beantragt werden. Das Recht, die Steuerklassenkombination einmal jährlich wechseln zu dürfen, geht dadurch nicht verloren.

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 % und 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** beantragt werden. Es ist das amtlich vorgesehene Antragsformular zu verwenden.

Für Unternehmer und Freiberufler

12 **Bestrittene Forderungen dürfen nicht in der Bilanz ausgewiesen werden**

Mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I R 12/14) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass nach dem auch steuerrechtlich zu beachtenden Vorsichtsprinzip des Handelsbilanzrechts Forderungen, die in vollem Umfang bestritten werden, erst dann aktiviert und als realisierte Erträge erfasst werden dürfen, wenn (und soweit) sie entweder rechtskräftig festgestellt oder vom Schuldner anerkannt worden sind. Dabei können nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs rechtskräftige Urteile, die dem Gläubiger eine bis dahin bestrittene Forderung zusprechen, auf deren Aktivierung nach den Grundsätzen des Vorsichtsprinzips nicht werterhellend, sondern nur wertbegründend einwirken. Dies bedeutet, dass ein nach dem Bilanzstichtag, aber noch bis zur Bilanzaufstellung ergangenes, für den Stpfl. positives Urteil nicht dazu führt, dass die Forderung in der Bilanz schon erfolgswirksam aktiviert werden darf.

Hinweis:

Das Gericht stellt heraus, dass an dieser Sichtweise auch die Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs durch den Bundesfinanzhof nichts ändert. Der Bundesfinanzhof hatte Anfang 2013 entschieden, dass der Bilanzansatz nicht dadurch bestimmt sei, was nach der subjektiven Erkenntnis des die Bilanz aufstellenden Kaufmanns unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung richtig ist. Soweit es die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen betrifft, stellt der Bundesfinanzhof alleine auf die objektiv richtige Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ab. Die Auslegung des Vorsichtsprinzips ist von diesem Beschluss des Großen Senats zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs nicht berührt.

13 **Wird ein Privatwagen zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, so wird dieser Betriebsvermögen**

Wird ein Privatfahrzeug für betriebliche Fahrten genutzt, so kann der dadurch entstehende Aufwand pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Anders werden dagegen betriebliche Fahrzeuge behandelt. Bei diesen sind grundsätzlich alle (angemessenen) Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig. Soweit das Fahrzeug auch für private Zwecke genutzt wird, ist eine Korrektur des Betriebsausgabenabzugs vorzunehmen, welche im Regelfall nach der 1 %-Regel zu bemessen ist. Nur sofern ein Fahrtenbuch geführt wird, wird der private Nutzungsanteil anhand der Aufzeichnungen bestimmt und die durch private Fahrten tatsächlich entstandenen Aufwendungen dem Gewinn wieder hinzugerechnet.

Die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatfahrzeug liegt nun aber nicht im Ermessen des Stpfl. Auch ist die Frage, ob das Fahrzeug in der Buchhaltung als Anlagevermögen ausgewiesen wird oder nicht, nicht maßgebend. Entscheidend ist allein der Umfang der betrieblichen Nutzung. So hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 13.5.2014 (Aktenzeichen

III B 152/13) klargestellt, dass bewegliche Wirtschaftsgüter, wie beispielsweise Kfz, die nicht nur vorübergehend überwiegend betrieblich genutzt werden, auch dann dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind, wenn sie nicht in der Bilanz aktiviert oder in das bei der Einnahmen-Überschussrechnung zu führende Anlagenverzeichnis aufgenommen wurden. Von einer überwiegenden betrieblichen Nutzung sei bei Fahrzeugen auszugehen, wenn mehr als 50 % der Fahrleistung betrieblichen Zwecken diene. Die Einlage eines zuvor zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts erfolge in einem solchen Fall auf Grund der nicht nur vorübergehenden tatsächlichen Nutzungsanteile.

Handlungsempfehlung:

Bei betrieblich genutzten Privatfahrzeugen sollten von Zeit zu Zeit die Nutzungsanteile überprüft werden. Hierfür kann über einen repräsentativen Zeitraum ein Fahrtenbuch geführt werden.

Hinweis:

Ungewollte Effekte können sich z.B. bei Stpfl. ergeben, die nur eine sehr geringe Gesamtfahrleistung nachweisen können. Dann kann die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs dazu führen, dass die 50 %-Grenze überschritten wird und das Fahrzeug automatisch zum Betriebsfahrzeug wird mit der Folge, dass nun für den Privatanteil eine Besteuerung nach der 1 %-Regelung zu erfolgen hat. Allerdings ist der private Nutzungsanteil auf die tatsächlichen Gesamtkosten des Fahrzeugs gedeckelt.

14 Umsatzsteuerliche Zuordnung von gemischt veranlassten Aufwendungen

Der Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, grundsätzlich als Vorsteuer abziehen. Ist ein Gegenstand sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers vorgesehen (gemischte Nutzung), wird der Gegenstand nur dann für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Insoweit hat der Stpfl. ein Zuordnungswahlrecht. Er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem (geschätzten) unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. Ein Vorsteuerabzug ist nur in Höhe der Zuordnung zum Unternehmensvermögen möglich. Sofern eine Zuordnung zu einem höheren Anteil erfolgt, als der Gegenstand tatsächlich für unternehmerische Zwecke genutzt wird, erfolgt eine Korrektur des überhöhten Vorsteuerabzugs bzgl. des nichtunternehmerischen Teils durch Erfassung von unentgeltlichen Wertabgaben, die umsatzsteuerpflichtig sind.

Eine Zuordnung wird regelmäßig durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs dokumentiert. Im Grundsatz muss die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands erfolgen. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden. Das Finanzgericht Hamburg hat mit Urteil vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I K 106/12) bestätigt, dass dieses Zuordnungswahlrecht spätestens bis zum 31.5. des dem Leistungsbezug

folgenden Jahres gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen hat. Angaben gegenüber Dritten oder der bloße Abschluss von Verträgen sollen hierfür nicht genügen.

Handlungsempfehlung:

Es ist in der Praxis also dringend darauf zu achten, dass bei der Anschaffung bzw. Herstellung eines Gegenstands unmittelbar geprüft wird, wie dieser umsatzsteuerlich behandelt werden soll. Hinzuweisen ist darauf, dass beim Bezug von gemischt veranlassenen sonstigen Leistungen oder der Lieferung von vertretbaren Sachen der Vorsteuerabzug generell nur in dem Umfang möglich ist, in dem die Leistung für das Unternehmen in Anspruch genommen wird. Ein Wahlrecht besteht somit nur bei einheitlichen Gegenständen. Weitere Besonderheiten ergeben sich bei gemischt genutzten Gebäuden.

15 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 2014 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2014 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden. Handelt es sich um geringwertige Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2014 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 2014 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2014 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 2014 in Erscheinung treten, sodass die **Gewinnrealisation** erst in 2015 erfolgt.
- Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.5.2014 (Aktenzeichen VIII R 25/11) tritt die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung ein, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf **Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI** entstanden ist.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2014 darf in der Bilanz zum 31.12.2014 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2014 erfolgt.
- Mit Urteil vom 2.7.2014 (Aktenzeichen I R 46/12) hat der Bundesfinanzhof eine wichtige Entscheidung zur Bewertung von Ansammlungsrückstellungen getroffen. Auch bei Ansammlungsrückstellungen ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs das Stichtagsprinzip zu beachten. Dies hat zur Konsequenz, dass in dem Fall, in dem das einer **Beseitigungspflicht für Bauten auf fremdem Grund und Boden** zugrunde liegende Rechtsverhältnis (Miet- oder Pachtvertrag) über das zunächst festgelegte Vertragsende hinaus – sei es durch Änderung des bisherigen Vertrags, sei es durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses – (wirtschaftlich) fortgesetzt wird, der hierdurch verlängerte Nutzungszeitraum auch dem Rückstellungsausweis zugrunde zu legen ist. Dann muss also eine Neuberechnung der Rückstellung unter Zugrundelegung des verlängerten Miet-/Pachtzeitraums erfolgen, da damit zugleich der Zeitpunkt der Erfüllung der Abbruchverpflichtung und somit der maßgebliche Ansammlungszeitraum hinausgeschoben wird. Insoweit ist entscheidend, ob bis zum Bilanzstichtag eine Verlängerung bzw. der Neuabschluss des Miet- oder Pachtvertrags erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2014 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, sodass ein Vorziehen in das Jahr 2014 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren

Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern. Hierzu hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 16.7.2014 (Aktenzeichen: IV C 6 - S 2171-b/09/10002) die wesentlichen Grundsätze dargelegt.

- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

16 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei weiteren 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 die Entstehung von Steuern aus dem Jahr 2014 in das Jahr 2015 zu verschieben:

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit der **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen; unerheblich ist eine spätere Wertstellung. Ein Abfluss ist bereits dann anzunehmen, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben wird, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.
- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss bereits mit Entgegennahme des Schecks (= 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 dem Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich erst innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die Anfang Januar geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahres noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist. Fällt nun der Fälligkeitstag -

10. des Monats – auf einen Samstag oder Sonntag, so verschiebt sich die Fälligkeit auf den nächstfolgenden Werktag. Bislang ist ungeklärt, ob auch in dem Fall, in dem die 10-Tage-Grenze nur wegen dieser „Wochenendregelung“ überschritten wird, die Umsatzsteuerzahlung noch dem abgelaufenen Jahr zugeordnet werden kann. Die Finanzverwaltung sieht in diesen Fällen die 10-Tage-Grenze als nicht mehr eingehalten, wie die Oberfinanzdirektion NRW mit Kurzmitteilung vom 7.3.2014 mitgeteilt hat.

Hinweis:

Diese Ansicht der Finanzverwaltung ist umstritten und die Frage wird in einem beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren geklärt.

Handlungsempfehlung:

Im Jahr 2015 fällt der 10.1. auf einen Samstag. Um etwaigen Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung aus dem Weg zu gehen, müsste Anfang Januar 2015 die entsprechende Zahlung per Überweisung noch bis zum 10.1. geleistet werden. Dabei ist es ausreichend, wenn der Überweisungsauftrag noch rechtzeitig innerhalb der 10-Tagefrist an die Bank übermittelt wurde (ausreichende Kontodeckung vorausgesetzt).

17 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

a) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

Werden bei der Veräußerung bestimmter langfristig genutzter Wirtschaftsgüter stille Reserven aufgedeckt, kann unter bestimmten Bedingungen eine **Versteuerung zeitlich 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 zur Vermeidung der Versteuerung zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren nach Bildung der Rücklage erfolgen. Falls in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang unversteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob **geeignete Investitionen vorgezogen werden**, um die Versteuerung dieser Beträge langfristig hinauszuschieben. Ansonsten muss eine gewinnerhöhende Auflösung und Verzinsung mit 6 % für jedes Jahr der Rücklagenbildung erfolgen.

b) 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. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. 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 Wirtschaftsjahrs nicht mehr als 235 000 € beträgt, oder aber sich bei Einnahmen-Überschussrechnung der Gewinn auf nicht mehr als 100 000 € beläuft. 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.

Hinweis:

Zum anstehenden Jahresende (und damit auch meist Bilanzstichtag) sollte in Grenzfällen versucht werden, die maßgeblichen Schwellenwerte zu unterschreiten, um die Möglichkeit für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags zu eröffnen. Ob dieser dann später in der Steuererklärung geltend gemacht wird, ist erst dann zu prüfen.

18 Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 1.1.2015

Mit dem Kroatien-Steuerrechtsanpassungsgesetz wurden Änderungen bei der Umsatzsteuer beschlossen, die zum 1.1.2015 in Kraft treten.

a) Leistungsort bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen

Der Leistungsort bei Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen an Nichtunternehmer ist ab dem 1.1.2015 der Ort, an dem der (private) Leistungsempfänger seinen Sitz, Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

Elektronisch erbrachte Dienstleistungen sind solche, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden. Es geht insbesondere um die Bereitstellung von

- Websites, Webhosting, Fernwartung und Software jeglicher Art,
- Fotos, Bildern sowie Texten und Informationen wie E-Books oder Online-Zeitschriften,
- Datenbanken,
- Musik, Klingeltönen, Filmen und Spielen inklusive Glücksspielen und Lotterien,
- kostenpflichtigem Web-Rundfunk,
- Fernunterricht,
- Online-Versteigerungen und Internet-Services, z.B. Verkehrs- oder Wetterdaten.

Unternehmer, die solche Leistungen erbringen, müssen sich daher grundsätzlich in den EU-Staaten, in denen sie entsprechende Leistungen erbringen, umsatzsteuerlich erfassen lassen und hier ihren Melde- und Erklärungspflichten nachkommen. Alternativ können sie aber auch die **neue Verfahrenserleichterung des „Mini-One-Stop-Shop“** in Anspruch nehmen. Diese Verfahrenserleichterung gilt ab 1.1.2015 in allen Mitgliedstaaten der EU. Ab 2015 können Unternehmen in Deutschland ihre in den übrigen Mitgliedstaaten ausgeführten Umsätze mit Telekommunikations-,

Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen zentral über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf elektronischem Weg erklären und die Steuer insgesamt entrichten. Die Teilnahme an der Sonderregelung können deutsche Unternehmer auf elektronischem Weg beim BZSt beantragen. Dies ist seit dem 1.10.2014 mit Wirkung zum 1.1.2015 möglich und gilt einheitlich für alle Staaten der EU. Für Anträge deutscher Unternehmer stellt das BZSt ein Online-Portal zur Verfügung.

Handlungsempfehlung:

Ausländische Unternehmer müssen rechtzeitig die Rechnungsstellung überprüfen und ggf. anpassen und dafür Sorge tragen, dass die umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllt werden. Ob sich für inländische Unternehmen, die entsprechende Leistungen im Ausland erbringen, nach dem in dem jeweiligen EU-Land geltenden Steuerrecht Änderungen ergeben, ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen.

b) Ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7 % auch für Hörbücher

Der verminderte Umsatzsteuersatz von 7 % gilt ab dem 1.1.2015 auch für Hörbücher. Voraussetzung ist, dass das Hörbuch mittels eines körperlichen Speichermediums geliefert wird. Das Herunterladen aus dem Internet schließt eine Begünstigung folglich aus und führt mithin zur Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 %.

Hinweis:

Abzugsgrenzen sind Hörbücher von Hörspielen und Hörzeitungen sowie Hörzeitschriften, welche allesamt nicht begünstigt sind.

19 Einkommensteuerpauschalierung für Sachzuwendungen vom Bundesfinanzhof eingeschränkt

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder die Vergabe von Sachgeschenken, wird eine Besteuerung auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung im Hinblick auf deren individuelle Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung der Empfänger übernimmt. Die Pauschalsteuer beläuft sich auf 30 % der Sachzuwendungen (zzgl. Solidaritätszuschlag).

Zur Pauschalbesteuerung von Sachzuwendungen hat der Bundesfinanzhof mit mehreren Urteilen vom 16.10.2013 (Aktenzeichen VI R 52/11, VI R 57/11 und VI R 78/12) zugunsten der Stpfl. und ausdrücklich gegen die Ansicht der Finanzverwaltung entschieden:

- Unter die Pauschalierungsvorschrift fallen nur Zuwendungen, die beim Empfänger einkommensteuerbar und auch dem Grunde nach einkommensteuerpflichtig sind. So sind Sachzuwendungen an im Inland nicht steuerpflichtige Geschäftspartner nicht einzubeziehen.
- Auch nicht als Arbeitslohn zu qualifizierende Sachzuwendungen an Arbeitnehmer fallen nicht unter die Vorschrift.

- Andererseits betont der Bundesfinanzhof, dass sich die Pauschalsteuer auf alle Geschenke bezieht, unabhängig davon, ob diese den Wert von 35 € überschreiten. Das Gericht bezieht damit grundsätzlich auch Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, in die Pauschalierung mit ein.

Handlungsempfehlung:

Diese Grundsätze sind nicht zuletzt anzuwenden, wenn die anstehenden Weihnachtspräsente vom schenkenden Unternehmer pauschal besteuert werden sollen.

Andererseits ist zu prüfen, ob auf Grund der teilweise günstigen Rechtsprechung eine Änderung der Pauschalsteuer für vergangene Jahre erfolgen kann. Dies ist grundsätzlich so lange möglich, wie die Lohnsteueranmeldung (in dieser ist die Pauschalsteuer zu erklären) verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Im Regelfall dürfte am 31.12.2014 die Festsetzungsverjährung für ein vergangenes Jahr eintreten. Somit sollte für den Einzelfall geprüft werden, ob geänderte Lohnsteueranmeldungen sinnvoll sind.

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. Wenn in diesen Fällen in 2014 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2014 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch diese das Kapitalkonto negativ wird oder dieses bereits im negativen Bereich ist, 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 2014 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, sodass 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, um die Einlage zum Zwecke eines höheren Verlustverrechnungspotentials zu erhöhen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei Kapitalerträgen aus Darlehen zwischen Angehörigen

Der BFH hatte mit drei Urteilen vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 9/13, VIII R 44/13 und VIII R 35/13) über die Frage der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes zu entscheiden.

In dem Verfahren VIII R 9/13 ging es um folgenden schlichten, aber steuerlich interessanten Sachverhalt: In den Jahren 2007 und 2008 schlossen Eheleute mit ihrem Sohn und ihren volljährigen Enkeln schriftliche Verträge über die Gewährung festverzinslicher Darlehen i.H.v. 650 000 €, 110 000 € und 100 000 € ab. Die unbesicherten Darlehen dienten der Anschaffung fremdvermieteter Immobilien durch die Darlehensnehmer. Eine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung wurde nicht getroffen. Die Eheleute erzielten im Streitjahr 2009 aus den Darlehen Kapitalerträge i.H.v. insgesamt 28 812 €. Sie wollten die vereinnahmten Darlehenszinsen dem Abgeltungsteuersatz von 25 % unterwerfen, was das Finanzamt aber versagte und die Zinsen vielmehr dem persönlichen (deutlich höheren) Steuersatz unterwarf. Die steuerliche Zielrichtung der Eheleute war recht klar: Während die Zinserträge bei diesen nur dem Abgeltungsteuersatz von 25 % unterliegen sollten, minderten die Zinsaufwendungen bei den Darlehensnehmern im Rahmen der Vermietungstätigkeit die Einkommensteuer zum normalen Steuersatz, welcher in der Spitze 45 % betragen kann.

Das Finanzamt begründete seine Auffassung mit der gesetzlichen Vorgabe, wonach die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes ausgeschlossen ist, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge einander nahestehende Personen sind. Dem hielten die Eheleute entgegen, dass allein aus dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer nicht auf ein Näheverhältnis im Sinne dieser Vorschrift geschlossen werden könne. Halten die Darlehensverträge einem Fremdvergleich stand, dürfe die Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abgeltungsteuersatz) nicht versagt werden.

Der Bundesfinanzhof hat nun die Rechtsauffassung der Stpfl. und damit die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bestätigt. Entschieden wurde, dass die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes für Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung sind. Dies solle auch dann gelten, wenn auf Grund des Steuersatzgefälles bei dem Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge insgesamt betrachtet ein Belastungsvorteil entsteht. Eine einschränkende Auslegung des Ausschlussstatbestands entspreche dem Willen des Gesetzgebers und sei auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten.

Das Gesetz spricht von „einander nahestehenden Personen“. Dieser im Gesetz nicht näher definierte Begriff ist auszulegen. Da es sich um eine Vorschrift zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen handelt, ist nach der Ansicht des Bundesfinanzhofs dieser Begriff eng auszulegen. Nach der Gesetzesbegründung solle ein Näheverhältnis nur dann vorliegen, wenn

- die Person auf den Stpfl. einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- umgekehrt der Stpfl. auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- die Person oder der Stpfl. imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Stpfl. oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder
- einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Danach sei ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis zu begründen. Dies gelte auch für Beziehungen zwischen Eheleuten untereinander und zwischen Eltern und Kindern. Dass im vorliegenden Fall ein Näheverhältnis im Sinne der gesetzlichen Vorschrift bei den darlehensgebenden Stpfl. und deren wirtschaftlich unabhängigen Abkömmlingen vorlag, war nach Auffassung des Gerichts aber nicht ersichtlich. Es lagen weder Anhaltspunkte dafür vor, dass die Stpfl. und die Darlehensnehmer auf den jeweils anderen einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausübten, noch dass die Vertragsparteien ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hatten. Eine missbräuchliche Gestaltung zur Ausnutzung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen liege danach nicht vor.

Im Übrigen verstieße der Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes allein auf Grund familiärer Beziehungen als unvereinbare Diskriminierung der Familie gegen Art. 6 des Grundgesetzes, der einen besonderen Schutz von Ehe und Familie vorsieht.

Den beiden Parallelverfahren lagen folgende Sachverhalte zu Grunde:

- Im Verfahren VIII R 44/13 gewährte der Stpfl. seiner Ehefrau und seinen Kindern festverzinsliche Darlehen zur Anschaffung von fremdvermieteten Immobilien durch die Darlehensnehmer. Die Darlehen waren zum Teil besichert, enthielten aber keine Vereinbarung über eine Vorfälligkeitsentschädigung.
- Und im Verfahren VIII R 35/13 stundete die Stpfl. ihrem Bruder den Kaufpreis für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, wobei der Kaufpreis ab dem Zeitpunkt ihres Ausscheidens aus der Gesellschaft zu verzinsen war. Umstände, die gegen eine Fremdüblichkeit der Stundungsvereinbarung sprachen, lagen nicht vor.

Auch in diesen beiden Verfahren entschied der Bundesfinanzhof zu Gunsten der Stpfl. auf Anwendung des Abgeltungsteuersatzes.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof zeigt damit interessante Gestaltungsmöglichkeiten auf. Ob die Finanzverwaltung diese Urteile allgemein und ohne weitere Einschränkungen anwenden wird, bleibt allerdings abzuwarten.

Für Hauseigentümer

22 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2014

Die zeitliche Zuordnung von Werbungskosten bei Vermietungsobjekten erfolgt steuerlich nach dem Abflussprinzip. Werbungskosten können also noch in 2014 angesetzt werden, wenn diese noch in 2014 durch Zahlung geleistet werden. Dabei ist zu beachten, dass ein Abfluss bereits dann anzunehmen ist, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben ist, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.

Um bereits die Steuerlast des Jahres 2014 mindern zu können, sollte daher der Jahreswechsel 2014/2015 Anlass sein für folgende Überlegungen:

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2014 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2014 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2014 abgerechnet und gezahlt werden, da der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche, und nicht nur steuerliche Gründe vorliegen.

Hinweis:

Aufwand für größere Erhaltungsaufwendungen kann später in der Steuererklärung ggf. auf mehrere Jahre verteilt werden, wenn dies im Hinblick auf den progressiven Einkommensteuertarif von Vorteil ist.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Sanierungsklausel zur Mantelkaufregelung als unzulässige staatliche Beihilfe

§ 8c KStG regelt den Verlustabzug bzw. die Einschränkung des Verlustabzugs bei Körperschaften. Die Vorschrift bestimmt insbesondere, dass ein Verlustabzug nur dann möglich ist, wenn die wirtschaftliche Identität zwischen der Körperschaft, die den Verlust erwirtschaftet hat, und der Körperschaft, die diesen Verlust verrechnen will, gegeben ist (sog. Mantelkaufregelung). Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es bereits dann an der wirtschaftlichen Identität fehlen (bzw. teilweise fehlen), wenn mehr als 25 % der Anteile übertragen werden. In der Folge gehen bis zum schädlichen Beteiligungserwerb noch nicht ausgeglichene Verluste quotal

unter. Bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile entfällt der Verlustvortrag der GmbH sogar vollständig.

Für Beteiligungserwerbe zum Zwecke der Sanierung hat der Gesetzgeber allerdings in § 8c Abs. 1a KStG eine weitreichende Ausnahme vorgesehen, in denen der Verlustvortrag nicht untergeht bzw. ein Verlustausgleich nicht versagt wird.

Zu dieser sog. Sanierungsklausel hat in der Folge die EU-Kommission entschieden, dass darin eine unionsrechtswidrige unzulässige staatliche Beihilferegelung zu sehen ist. Gegen diesen Beschluss hat die Bundesregierung vor dem EuG geklagt. Das EuG hat allerdings mit Beschluss vom 18.12.2012 (Aktenzeichen T-205/11) die Klage als unzulässig zurückgewiesen, weil sie erst nach Ablauf der Klagefrist eingereicht worden war. Diese Entscheidung ist aktuell durch den Beschluss des EuGH vom 3.7.2014 (Aktenzeichen C-102/13 P) bestätigt worden.

Hinweis:

Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber, der die ursprüngliche Regelung des § 8c Abs. 1a KStG nicht aufgehoben, sondern zunächst nur „suspendiert“ (vorübergehend ausgesetzt) hat, reagieren wird. Zudem sind weitere, von Unternehmen eingeleitete Verfahren gegen den ursprünglichen Beschluss der Europäischen Kommission vor dem EuGH anhängig. Anhängige Streitfälle sollten vor diesem Hintergrund weiterhin offen gehalten werden.

24 Anteilsveräußerung: Übertragung unter Familienangehörigen zu einem sym-bolischen Kaufpreis von 1 €

§ 17 EStG erfasst auch Verluste aus Veräußerungen von qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (d.h. bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1%), die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, oder von Teilen einer solchen qualifizierten Beteiligung. Fraglich ist, ob ein Verlust aus der Übertragung von GmbH-Anteilen unter Familienangehörigen zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € steuerlich zu berücksichtigen ist.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 8.4.2014 (Aktenzeichen IX R 4/13, HFR 2014, 791) zu sehen, mit dem das Gericht die Entscheidung der Vorinstanz (FG Rheinland-Pfalz vom 28.11.2012, Aktenzeichen 2 K 2452/10, EFG 2013, 352) bestätigt und folgende Feststellungen getroffen hat:

- Werden Anteile an Kapitalgesellschaften zu einem symbolischen Kaufpreis von z.B. 1 € auf Familienangehörige übertragen, kann hierin eine Veräußerung (ohne Gegenleistung) i.S.d. § 17 EStG liegen, wenn die Anteile zum Zeitpunkt der Übertragung sowohl in den Augen der Vertragsparteien als auch objektiv wertlos waren; in diesem Fall wäre ein Veräußerungsverlust steuerlich zu berücksichtigen.
- Entscheidungsrelevant war und ist damit die Frage, nach welchen Grundsätzen die Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften (im Streitfall: im Jahr 2007) für ertragsteuerliche Zwecke zu erfolgen hat. Die Frage, nach welcher Methode das FG (als sog. Tatsacheninstanz) den Wert eines Anteils zu bestimmen hat, ist dabei nach Auffassung des BFH „eine Frage der Umstände des Einzelfalls“.
- Das FG Rheinland-Pfalz hatte im Streitfall keine rechtlichen Bedenken, den Verkehrswert der Anteile ab dem VZ 2007 für ertragsteuerliche

Zwecke anhand des zwischenzeitlich im Bewertungsgesetz normierten vereinfachten Ertragswertverfahrens zu schätzen, d.h., seiner Würdigung den Ertragswert des Unternehmens zugrunde zu legen. Soweit dabei i.Ü. dem Substanzwert die Funktion einer Bewertungsuntergrenze zukommt, sei nicht der Liquidations-, sondern der Fortführungswert des Unternehmens maßgeblich.

Für den konkreten Streitfall, in dem die GmbH, deren Anteile veräußert wurden, trotz anhaltend negativer Ertragssituation ein positives Eigenkapital aufwies, hatte das FG ausgeführt, dass es sich nach dem Gesamtbild der Umstände, insbesondere dem erkennbaren Willen und den Vorstellungen der Parteien richte, ob eine (entgeltliche) Veräußerung oder eine (unentgeltliche) Schenkung gegeben sei. Danach habe im Streitfall eine Schenkung vorgelegen, weil die GmbH-Anteile im Übertragungszeitpunkt werthaltig gewesen seien. Bei der Bewertung wandte das FG zunächst das Ertragswertverfahren an und legte dann den (in diesem Fall zum Ansatz kommenden) Substanzwert als Fortführungswert des Unternehmens i.S. eines Reproduktions- bzw. Wiederbeschaffungswerts als Wertuntergrenze fest. Im vorliegenden Fall lag somit kein Veräußerungsverlust nach § 17 EStG vor, da die Anteile zum Zeitpunkt ihrer Übertragung nach Ansicht der Rechtsprechung nicht wertlos waren.

Hinweis:

Im Zuge der Erbschaftsteuerreform von Ende 2008 ist die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer grundlegend neu geregelt und ein sog. vereinfachtes Ertragswertverfahren im ErbStG gesetzlich normiert worden, das in der Praxis oftmals eine vergleichsweise unkomplizierte Wertermittlung erlaubt. Hierbei werden – vereinfacht ausgedrückt – die durchschnittlichen Jahresergebnisse der letzten drei Wirtschaftsjahre mit einem am aktuellen Marktzins orientierten Faktor multipliziert. Die FinVerw. lässt dieses vereinfachte Ertragswertverfahren uneingeschränkt auch für die Ertragsteuern gelten (BMF-Schreiben vom 22.9.2011, Aktenzeichen IV C 6 – S 2170/10/10001 2011/0723781, BStBl I 2011, 859).

Handlungsempfehlung:

Vor verlustrealisierenden Veräußerungen zwischen nahestehenden Personen sollten also fundierte Bewertungen – ggf. unter besonderer Berücksichtigung des Substanzwerts als Wertuntergrenze – durchgeführt werden.

25 Neues aus der Gesetzgebung

a) Neuregelung: Einbehalt von Kirchensteuer bei Gewinnausschüttungen

Kapitalerträge, die natürliche Personen in ihrem steuerlichen Privatvermögen erzielen, werden einkommensteuerlich – abweichend von den übrigen Einkünften – grundsätzlich mit dem sog. Abgeltungsteuersatz (25 %) erfasst. Eine Berücksichtigung der Kapitalerträge im Rahmen der Einkommensteuererklärung ist damit grundsätzlich nicht erforderlich. Die sog. Abgeltungsteuer wird i.d.R. durch die auszahlende Stelle einbehalten und für die Stpfl. abgeführt. Dies gilt auch bei Ausschüttungen einer GmbH oder bei Gewinngutschriften an stille Gesellschafter oder bei partiarischen Darlehen.

Neben der Kapitalertragsteuer (und dem Solidaritätszuschlag hierauf) muss auch hierauf anfallende Kirchensteuer einbehalten und abgeführt werden, wenn der Empfänger kirchensteuerpflichtig ist. Die Informationen, ob

Kirchensteuerpflicht besteht, müssen nach neuer Rechtslage in einer zentralen Datenbank der FinVerw. abgerufen werden. D.h., nunmehr müssen auch Kapitalgesellschaften, also auch GmbHs, jährlich die für den automatisierten Kirchensteuerabzug notwendigen Daten beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abrufen, um im Ausschüttungsfall konfessionsabhängig den Kirchensteuerabzug vorzunehmen (automatisierter Datenabruf). Diese Abfrage muss jedes Jahr im Zeitraum vom 1.9. bis 31.10. – erstmals bereits in 2014 – durchgeführt werden. Damit ist für die beteiligten Stpfl. (und ihre steuerlichen Berater) ein erheblicher Mehraufwand verbunden.

Hinweis:

Aktuell wurde die Möglichkeit des Datenabrufs der zum Stichtag 31.8.2014 gültigen Kirchensteuermerkmale **bis zum 30.11.2014 verlängert**. Bis dahin kann also noch eine Datenabfrage erfolgen, um dann in 2015 Kirchensteuer auf Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen einbehalten zu können.

Für die GmbHs sind insofern aber folgende Besonderheiten und Vereinfachungen zu beachten:

- Sofern zum Zeitpunkt der Regelabfrage mit Sicherheit feststeht, dass im Folgejahr keine Ausschüttung vorgenommen wird, ist eine Datenabfrage nicht erforderlich. Dies betrifft Fälle, in denen auf Grund des Gesellschaftsvertrags/Gesellschafterbeschlusses die Ausschüttung von Gewinnen ausgeschlossen ist. Außerdem sind Fälle betroffen, in denen eine GmbH Komplementärin einer GmbH & Co. KG ist, und die GmbH niemals Gewinne ausschütten wird.
- Im Einzelfall kann eine Ausschüttung zwar nicht ausgeschlossen, jedoch sehr unwahrscheinlich sein. Unwahrscheinlich ist eine Ausschüttung z.B. in dem Fall, in dem die aktuelle Ertragslage, Verlustvorträge oder das Auskehrungsverhalten der Vorjahre nach normalem Geschäftsverlauf eine Ausschüttung im Folgejahr nicht erwarten lassen. Bei solch einem Sachverhalt kann eine Registrierung und Abfrage zunächst unterbleiben. Voraussetzung dafür ist aber, dass sich die Gesellschaft in die Lage versetzt, im Fall einer steuerpflichtigen Ausschüttung die Abfrage – auch unterjährig – nachzuholen. Will die Gesellschaft daher aktuell keine Registrierung vornehmen, dann hat sie bei allen potentiell kirchensteuerpflichtigen Gesellschaftern vorab das Einverständnis zu einer Anlassabfrage für den Fall einer Ausschüttung im Folgejahr einzuholen. Damit wird sichergestellt, dass die Prognose, dass eine Ausschüttung unterbleibt, im Folgejahr anlassbezogen korrigiert und der Kirchensteuerabzug dann doch vorgenommen werden kann.
- Eine Datenabfrage muss grds. auch dann vorgenommen werden, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer 100 % der Anteile hält.
- Sind an der GmbH selbst wiederum nur Kapitalgesellschaften beteiligt, so hat kein Abruf der Kirchensteuermerkmale zu erfolgen, da Kapitalgesellschaften nicht kirchensteuerpflichtig sein können.
- Ein Datenabruf muss selbst dann erfolgen, wenn für den (Allein-)Gesellschafter-Geschäftsführer ein Sperrvermerk eingetragen wurde. Hierfür muss dieser beim BZSt dem automatisierten Datenabruf der Religionszugehörigkeit schriftlich unter Angabe der Steueridentifikationsnummer widersprechen. In diesem Fall werden auf Grund des Sperrvermerks keine Daten zur Religionsgemeinschaft übermittelt. Das BZSt zeichnet die Anfragen auf und gibt Name und Anschrift aller anfragenden Kirchensteuerabzugsverpflichteten an das für

den Gesellschafter-Geschäftsführer zuständige FA weiter. Damit wird dem FA ermöglicht, die Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter im Hinblick auf erklärte Gewinnausschüttungen zu überprüfen.

- Bei einer Ein-Personen-Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gesellschafter-Geschäftsführer konfessionslos ist bzw. einer Religionsgemeinschaft angehört, die das Recht, Kirchensteuern zu erheben, nicht wahrnimmt, wie z.B. muslimische oder russisch-orthodoxe Religionsgemeinschaften, braucht kein Datenabruf zu erfolgen.

b) Geplant: Verschärfung des Abzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG

Nach dem im September 2014 veröffentlichten Regierungsentwurf zum sog. Zollkodex-Anpassungsgesetz soll das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG dahingehend verschärft werden, dass künftig Gewinnminderungen im Zusammenhang mit im steuerlichen Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen eines zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft von dem Teilabzugsverbot erfasst werden. Bei einer Abschreibung der Darlehensforderung darf demnach nur 60 % des Aufwands als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Eine entsprechende Abzugsbeschränkung gilt bisher bereits für Gesellschafterdarlehen einer Kapitalgesellschaft an eine Tochtergesellschaft, wenn die Beteiligungsquote mehr als 25 % beträgt. Der Gesetzentwurf enthält quasi eine Nicht-Anwendungsregelung zu den für die Stpfl. günstigen BFH-Urteilen vom 18.4.2012 (Aktenzeichen X R 5/10 und X R 7/10, BStBl I 2013, 785 und 791). Nach Auffassung des BFH bezieht sich die Abzugsbeschränkung nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut nur auf die Beteiligung an der Körperschaft selbst. Substanzverluste auf Grund der Hingabe von Darlehen an die Körperschaft unterliegen unabhängig von der Fremdüblichkeit und der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nicht dem Teilabzugsverbot. Insoweit sieht der BFH keinen wirtschaftlichen Zusammenhang mit teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen. Deshalb will der Gesetzgeber den Anwendungsbereich des § 3c Abs. 2 EStG durch eine gesetzliche Regelung auch auf die Fälle von Substanzverlusten auf Grund der Hingabe von Darlehen an die Körperschaft zu aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht fremdüblichen Konditionen ausdehnen.

Hinweis:

Diese Verschärfung soll erst ab 2015 gelten. In einschlägigen Fällen sollte daher noch vor Jahresende geprüft werden, ob entsprechende Wertminderungen z.B. durch Veräußerung innerhalb eines Unternehmensverbundes, ggf. auch unter Angehörigen, noch vor dem Jahresende realisiert werden sollten.

c) Gewinnabführungsverträge: Anpassung an Gesetzesänderung aus 2013 muss bis zum 31.12.2014 erfolgt sein

Bereits Anfang 2013 wurden die Anforderungen an steuerlich anzuerkennende Gewinnabführungsverträge geändert. Gesetzlich geregelt wurde, dass ein Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH als Organgesellschaft die Verlustübernahme „durch Verweis auf § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung“ vorsehen muss. War eine solche Klausel bislang nicht vorgesehen, so ist der Gewinnabführungsvertrag bis zum 31.12.2014 entsprechend anzupassen.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist dringender Handlungsbedarf geboten. Da die Abfassung eines steuerlich wirksamen Gewinnabführungsvertrags sehr viele Fallstricke mit sich bringt, ist stets steuerlicher Rat einzuholen.

26 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Vorgesehene Anhebung der Schwellenwerte für die Größenklasseneinstufung des HGB

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften erhebliche Vorteile, sodass 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 zeitlich später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich 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.

In diese Überlegungen muss nun der aktuelle Referentenentwurf eines **Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes**, der mit Datum vom 27.7.2014 veröffentlicht wurde, einbezogen werden. Dieses Gesetzesvorhaben wird eine deutliche Anhebung der Schwellenwerte der §§ 267 und 293 HGB und damit einhergehend deutliche Erleichterungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung mit sich bringen, und zwar schon mit Wirkung für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre, also bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2014.

Für vor dem 1.1.2014 beginnende Geschäftsjahre stellten sich die Größenklassen – wie für die Jahre davor auch – 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

Die Schwellenwerte der §§ 267 und 267a HGB sollen nach dem vorliegenden Referentenentwurf nun für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre wie folgt angehoben werden (die Veränderungsbereiche sind fett gedruckt):

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
--	--------------------	-------------------------	-------------------

Bilanzsumme	≤ 6 000 000 €	≤ 20 000 000 €	> 20 000 000 €
Umsatzerlöse	≤ 12 000 000 €	≤ 40 000 000 €	> 40 000 000 €
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.

Bislang waren 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

Diese sollen sich wie folgt entwickeln (die Veränderungsbereiche sind fett gedruckt):

-	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 24 000 000 €	≤ 20 000 000 €
Umsatzerlöse	≤ 48 000 000 €	≤ 40 000 000 €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Hinweis:

Durch die merkliche Anhebung der Grenzen zwischen kleinen und mittelgroßen Gesellschaften dürften deutlich mehr Unternehmen in den Genuss der Erleichterungen für kleine Gesellschaften kommen. Bei der konkreten Berechnung der Größenklasse sollen i.Ü. die neuen Schwellenwerte rückwirkend auch auf die zu betrachtenden Jahre anzuwenden sein, z.B. sollen für das Geschäftsjahr mit Abschlussstichtag 31.12.2014 zusätzlich die Werte für das vorherige Geschäftsjahr zum 31.12.2013 auf Basis der neuen Zahlen in die Schwellenwertermittlung einzubeziehen sein.

Handlungsempfehlung:

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der 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. Zu denken ist

z.B. an den Aufschub von Außenfinanzierungen, die Rückführung von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, die Vornahme von Gewinnausschüttungen, die Abtretung von Forderungen oder Auslagerung von Pensionsverpflichtungen. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinst-Kapitalgesellschaften

Die sog. Kleinst-Kapitalgesellschaften, die als eine Teilmenge der kleinen Kapitalgesellschaften definiert werden, werden durch die Anhebung der Schwellenwerte auf Grund des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes nicht berührt. Es bleibt dabei, dass ein Unternehmen dann als Kleinst-Kapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft wird, 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** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Damit verbunden bleiben erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses (Verkürzung und Vereinfachung der Gliederungen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs) und der Offenlegungspflicht.

Explizit aus dem Kreis der Kleinst-Unternehmen herausgenommen werden durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz Holding- und Beteiligungsgesellschaften, nicht aber solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher (schon wegen Haftungsübernahme und Geschäftsführung) weiterhin als Kleinst-Kapitalgesellschaften in Frage.

Hinweis:

Auch für die Kleinst-Kapitalgesellschaften gelten **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).

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichen Daten sind die Erleichterungen für Kleinst-Kapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinst-Kapitalgesellschaften 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 Kleinst-Kapitalgesellschaften aufgestellt werden.

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2014/2015 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinst-Kapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2014/2015

Soweit Gewinnausschüttungen anstehen, ist abzuwägen, ob diese noch in 2014 oder aber erst in 2015 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen:

- Ist der Gesellschafter der GmbH eine natürliche Person und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen Betriebsvermögen, so kommt die sog. Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, die Anwendung der sog. **Abgeltungsteuer** aber gleichwohl **ausscheidet**, z.B. weil der Gesellschafter zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten. Auch in diesem Fall werden die Ausschüttungen mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil in der Ausübung des Wahlrechts kann darin bestehen, dass 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 keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2014 oder in 2015 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungssteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Eine differenzierte Betrachtung ist nur in den seltenen Fällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz in einem Jahr ausnahmsweise unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann.
- Ist der Gesellschafter der GmbH seinerseits eine Kapitalgesellschaft, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2014 oder in 2015 erfolgt, da keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

27 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

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

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG: Mit Urteil vom 12.3.2014 (Aktenzeichen I R 87/12, HFR 2014, 723) hat der BFH festgestellt, dass die in § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG formulierten Abzugsverbote für Gewinnminderungen (insbes. Veräußerungsverluste, Teilwertabschreibungen, Verluste aus Darlehensforderungen und Bürgschaftsinanspruchnahmen) weder aus rechtssystematischer noch aus verfassungsrechtlicher Sicht zu beanstanden sind. Solche Gewinnminderungen, die im Zusammenhang

mit einem nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußerten Anteil stehen, sind also nicht abziehbar.

- Abziehbarkeit von Veräußerungskosten bei einer Anteilsveräußerung nach § 8b Abs. 2 KStG: Veräußert eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft, dann ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem veräußerten Anteil stehen, sind dann allerdings nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht abziehbar. Vor diesem Hintergrund ist die Abgrenzung der Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben (die abziehbar sind) von entscheidender Bedeutung.

Der BFH hat dazu mit Urteil vom 12.3.2014 (Aktenzeichen I R 45/13, HFR 2014, 720) ausgeführt, dass Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben danach abgegrenzt würden, ob ein Veranlassungszusammenhang zu der Veräußerung besteht. Abzustellen sei auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn. Werde z.B. anlässlich einer Unternehmensveräußerung eine Tantieme an den ausscheidenden Geschäftsführer gezahlt, so sei zu prüfen, ob die Tantieme nur anlässlich oder aber gerade wegen der Veräußerung und des veräußerungsbedingten Ausscheidens geleistet wird. Wird eine solche Tantieme nach den vertraglichen Vereinbarungen „in Anerkennung langjähriger Leistungen“ gezahlt, so sei die Nähe zum laufend erwirtschafteten Gewinn größer als die zur Veräußerung - und die Tantieme grundsätzlich abzugsfähig.

- Keine Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG bei unterjährigem Hinzuerwerb von Anteilen: Seit 2013 gilt die Steuerpflicht für sog. Streubesitzdividenden (Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals); dabei wird entscheidend auf die Beteiligungshöhe zu Beginn des Wirtschaftsjahrs abgestellt. Für einen unterjährigen Erwerb einer Beteiligung regelt das Gesetz, dass der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % als zu Beginn des Kalenderjahrs ausgeführt gilt. Die FinVerw. hat in der Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 2.12.2013 (Aktenzeichen S 2750a A - 19 - St 52) zu verschiedenen Fallkonstellationen des unterjährigen Hinzuerwerbs von Anteilen Stellung genommen.

Hinweis:

Die Stellungnahme der FinVerw. ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings erscheint die dort vertretene Auffassung nicht durchgängig durch den Gesetzeswortlaut gedeckt, sodass in einschlägigen Praxisfällen entsprechende Gestaltungen nur unter fachlicher Begleitung vorgenommen werden sollten.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- Ausschluss der Abgeltungsteuer bei Gesellschafter-Darlehen verfassungsgemäß: Die Anwendung des sog. Abgeltungsteuersatzes ist nach § 32d Abs. 2 Nr. 1b EStG ausgeschlossen für Zinszahlungen auf Darlehen von Gesellschaftern, wenn diese Gesellschafter zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Mit dieser Regelung sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen auf Grund der Steuersatzspreizung zwischen dem persönlichen und dem Abgeltungsteuersatz betriebliche Gewinne z.B. in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden und so die Steuerbelastung auf die

Höhe des Abgeltungsteuersatzes reduziert wird. Der BFH hat dazu mit Urteil vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 23/13, BFH/NV 2014, 1620) entschieden, dass in dieser Regelung kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) zu sehen ist. Die Ungleichbehandlung des seine GmbH finanzierenden Gesellschafters im Vergleich zu den durch den Abgeltungsteuersatz begünstigten Stpfl. beruhe auf sachlichen Gründen und sei daher verfassungsgemäß. Durch die Regelung werde verhindert, dass ein Gesellschafter, der auf Grund seiner Beteiligungshöhe auf das Verhalten der Gesellschaft einwirken kann, durch eine Fremdfinanzierung seiner GmbH von dem Abgeltungsteuersatz profitiert.

Hinweis:

Die Versagung des Abgeltungsteuersatzes kann allerdings auch von Vorteil sein, weil dann der volle Werbungskostenabzug wie auch der Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten möglich ist.

- Ausschluss der Abgeltungsteuer bei Finanzierung einer GmbH durch eine dem Gesellschafter nahestehende Person: Die Anwendung des sog. Abgeltungsteuersatzes ist auch ausgeschlossen für Zinszahlungen auf Darlehen, die der GmbH von Personen gewährt werden, die einem zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter nahestehen.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.5.2014 (Aktenzeichen VIII R 31/11, BFH/NV 2014, 1631) entschieden, dass die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes nicht schon deshalb ausgeschlossen ist, weil der Gläubiger der Kapitalerträge einer GmbH ein Darlehen gewährt hat, bei der Angehörige i.S.d. § 15 AO zu mehr als 10 % beteiligt sind. Angehörige i.S.d. § 15 AO seien nicht zwingend als nahestehende Personen i.S.d. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG anzusehen.

Der gesetzlich formulierte Begriff „nahestehende Person“ müsse nach dem Willen des Gesetzgebers einschränkend dahingehend ausgelegt werden, dass ein Näheverhältnis nur dann vorliegt, wenn

- die Person auf den Stpfl. einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt
- der Stpfl. auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- eine dritte Person auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
- die Person oder der Stpfl. imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Stpfl. oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder
- wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse ist demnach nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S.d. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG zu begründen, welches zum Ausschluss des Abgeltungsteuersatzes führt.

Hinweis:

Dieses Urteil hat erhebliche Bedeutung für die Besteuerungspraxis, da der BFH – gegen die Auffassung der FinVerw. – für Zwecke der Abgeltungsteuer die Formel „Ehegatten und Familienangehörige sind gleich einander nahestehende Personen“ verwirft. Offen bleibt allerdings, nach welchen Kriterien und in welchen Fällen nun davon auszugehen ist, dass im Sinne des BFH auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen der Versagung der Anwendung des Abgeltungsteuersatzes sollte Einspruch eingelegt und ggf. der Rechtsweg beschritten werden.

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

Der anstehende Jahreswechsel sollte wieder zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern im Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2014 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- a) **Übergreifende Fragen**
- b) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Umsatzbeteiligungen, Nebenleistungen)
- c) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- d) **Übernahme von Aufwendungen** durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

a) Übergreifende Fragen

- Keine Schenkung bei vGA: Mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen 3 K 103/13 Erb, EFG 2014, 301) hat das FG Münster in Fortführung des BFH-Urteils vom 30.1.2013 (Aktenzeichen II R 6/12, DStR 2013, 649) entschieden, dass vGA keine der Schenkungsteuer unterliegenden Schenkungen sein können. Dies ist umso bedeutsamer, als die FinVerw. das BFH-Urteil mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegt hat. Die Revision gegen das Urteil des FG Münster ist unter dem Aktenzeichen II R 44/13 beim BFH anhängig, sodass der BFH sich erneut mit der Rechtsfrage (und dem Nichtanwendungserlass) auseinandersetzen kann.

Handlungsempfehlung:

- Da der BFH wahrscheinlich nicht von seiner ursprünglichen Rechtsauffassung abrücken wird, sollten einschlägige Streitfälle unbedingt offen gehalten werden.
- Annahme einer vGA bei Fehlbuchungen: Mit Beschluss vom 18.3.2014 (Aktenzeichen V B 33/13, BFH/NV 2014, 907) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Problematik der Annahme von vGA bei Fehlbuchungen bestätigt. Danach kann ausschließlich bei Fehlbuchungen, die auf einem Versehen beruhen, das Entstehen einer vGA verhindert werden. Handelt es sich demgegenüber bei dem Bilanzierungsfehler um einen außerbetrieblichen, z.B. durch den Gesellschafter oder den

Geschäftsführer bewusst veranlassten Vorgang, kommt eine bilanzielle Neutralisierung nicht in Betracht. Zwar kann auch dann die Bilanz durch Aktivierung einer Ausgleichsforderung gegen den Gesellschafter zu berichtigen sein, diese Forderung ist aber eine Einlageforderung und verhindert nicht die vGA.

Hinweis:

Da der BFH keine weiteren Feststellungen dazu trifft, wie in der Praxis „versehentliche Fehlbuchungen“ von „beabsichtigten Fehlbuchungen“ zu trennen sein sollen, ist auch aus diesem Grund in der Buchhaltung ein hohes Maß an Sorgfalt unabdingbar.

b) Geschäftsführerverträge

- Angemessene Gesamtausstattung bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern: Mit Beschluss vom 9.10.2013 (Aktenzeichen I B 100/12, BFH/NV 2014, 385) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Angemessenheit der Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern für die Fälle der Bestellung mehrerer Geschäftsführer bestätigt. Danach unterliegt die Bestimmung der angemessenen Gesamtausstattung von Gesellschafter-Geschäftsführern keinen festen Regeln. Vielmehr sei der angemessene Betrag im Einzelfall zu schätzen, wobei regelmäßig eine Bandbreite von Beträgen als angemessen angesehen werden müsse.

Hinweis:

Bei der Bestellung mehrerer Gesellschafter-Geschäftsführer (insbesondere bei kleineren GmbHs) darf ein aus einer Gehaltsstrukturuntersuchung abgeleiteter Vergleichswert allerdings nicht rein schematisch mit der Anzahl der Geschäftsführer multipliziert werden. Stattdessen ist zu prüfen, wie eine mit Fremdgeschäftsführern bestückte Kapitalgesellschaft deren Leistung vergüten würde.

- Umsatztantieme ist nicht zwingend vGA: In der Gestaltungspraxis wird von der Vereinbarung sog. Umsatztantiemen, d.h. von Tantiemen, die nicht nach dem Gewinn, sondern nach dem Umsatz bemessen werden, grundsätzlich abgeraten, da diese nach der ständigen Rechtsprechung steuerlich nur in seltenen Ausnahmefällen anerkannt werden. Zu den seltenen Fällen der Anerkennung (in denen also ein Vergütungsanreiz auf anderem Wege nicht erzielbar wäre) zählen Umsatztantiemen während der Aufbauphase einer GmbH sowie Umsatztantiemen an einen für den Vertrieb zuständigen Geschäftsführer. In solchen Fällen muss allerdings zur steuerlichen Anerkennung einer Umsatztantieme sichergestellt sein, dass deren Zahlung zeitlich beschränkt bleibt; ggf. ist unter dem Aspekt des Fremdvergleichs auch eine Beschränkung der Höhe nach ratsam. Die restriktive Würdigung der Umsatztantiemen beruht auf der Überlegung, dass diese – im Gegensatz zu den (üblichen) Gehaltsbezügen – dem eigenen Gewinnstreben einer Kapitalgesellschaft entgegenstehen und mit dem Risiko einer Gewinnabsaugung verbunden sind.

Das FG Berlin-Brandenburg hat dazu mit Urteil vom 8.4.2014 (Aktenzeichen 6 K 6216/12, EFG 2014, 1332) eine allgemeingültige Ausnahme formuliert. Danach führen sogar solche Umsatztantiemen, die weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt sind, dann nicht zu vGA, wenn eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist.

Hinweis:

Für die Besteuerungspraxis lässt sich dem Urteil entnehmen, dass die steuerliche Einstufung einer Umsatztantieme als vGA „kein in Stein gemeißelter Grundsatz“ ist. Konkret wird es also darauf ankommen darzulegen, dass ganz allgemein eine Gewinnabsaugung ausgeschlossen ist oder aber eine spezielle Ausnahmesituation vorliegt.

c) Pensionszusagen

- vGA bei Bezug von Pensionsleistungen und Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers: Zur Frage der steuerlichen Würdigung des Bezugs von Pensionsleistungen durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer bei gleichzeitiger Weiterbeschäftigung („Doppelverdienst“) als Geschäftsführer hat der BFH mit Urteil v. 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 60/12, HFR 2014, 421) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt. Danach führt ein solcher Doppelverdienst zu einer vGA, und zwar auch dann, wenn zeitgleich eine Reduktion von Arbeitszeit und Gehalt stattgefunden hat.

Hinweis:

Der BFH weist explizit den Weg aus dieser „vGA-Falle“, indem er ausführt, dass der verrentete Geschäftsführer ggf. in anderer Funktion, z.B. als Berater, für die Kapitalgesellschaft tätig werden und neben einer solchen Funktion Altersbezüge vereinnahmen könne. Alternativ könnte erwogen werden, den Eintritt des Rentenbeginns unter Vereinbarung eines versicherungsmathematisch errechneten Barwertausgleichs hinauszuschieben.

- Kein Mindest-Pensionsalter für die Bildung der Pensionsrückstellung zugunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Mit Urteil vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 72/12, HFR 2014, 397) hat der BFH entschieden, dass die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein Mindest-Pensionsalter voraussetzt. Damit ist der BFH der FinVerw. entgegengetreten, die bei der Berechnung der Pensionsrückstellung die Vollendung des 65. Lebensjahres zugrunde legen wollte, obwohl im vorliegenden Fall die Zusage auf das 60. Lebensjahr erteilt worden war.

Handlungsempfehlung:

In allen Praxisfällen ist natürlich weiterhin zu prüfen, ob die Pension bis zum vorgesehenen Pensionsalter überhaupt (noch) verdient werden kann.

- vGA bei vorzeitiger Abfindung einer dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilten Versorgungszusage: Mit Entscheidungen vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 28/13, HFR 2014, 424) und vom 23.10.2013 (Aktenzeichen I R 89/12, HFR 2014, 423) hat der BFH zur Frage einer vor Beendigung des Dienstverhältnisses geleisteten Abfindung für dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erteilte Versorgungszusagen Stellung genommen. Dabei ist er in beiden Fällen zu dem Ergebnis gekommen, dass die Abfindungszahlungen vGA darstellen, weil sie der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers geschuldet waren und ein fremder Dritter solchen Vereinbarungen kaum zugestimmt hätte.

Hinweis:

Die beiden Urteile gestalten den praktischen Umgang mit der Abfindung von Versorgungszusagen schwierig, da der BFH nachträgliche Abfindungsvereinbarungen – anders als bisher wohl die FinVerw. – grundsätzlich nicht anerkennt. Ggf. besteht noch die Möglichkeit, eine nachträgliche Abfindungsvereinbarung aufzunehmen, wenn das Pensionsalter bereits erreicht ist. Eine vorzeitige Abfindung kann jedenfalls ohne rechtliches Risiko nicht mehr nachträglich vereinbart werden, sodass im konkreten Einzelfall fachlicher Rat unverzichtbar ist.

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

- vGA bei Risikogeschäften zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer: Das FG München hat mit Urteil vom 17.12.2013 (Aktenzeichen 6 K 1949/10, EFG 2014, 579) rechtskräftig entschieden, dass vGA zwar nicht vorliegen, wenn Währungsspekulationsgeschäfte mit fremden Dritten, z.B. an der Börse, getätigt werden, dass vGA aber dann anzunehmen sind, wenn die GmbH das Währungsrisiko unmittelbar gegenüber ihrem als Geschäftsführer tätigen Alleingesellschafter eingeht.
- vGA bei nicht kostendeckender Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer: Mit seinem Urteil vom 13.4.2014 (Aktenzeichen 10 K 2606/12, EFG 2014, 1141) hat das FG Köln rechtskräftig entschieden, dass bei Überlassung einer Wohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer hinsichtlich des Fremdvergleichsmaßstabs auf die Kostenmiete und nicht etwa auf die Vergleichsmiete abzustellen ist, und zwar sowohl bei sog. Luxusimmobilien als auch bei „normalen“ Immobilien.

**Ergänzt BMF-Schreiben zum steuerlichen
Reisekostenrecht und Termine 2015**

**29 Einführung zum ergänzten BMF-Schreiben zum steuerlichen
Reisekostenrecht**

Das steuerliche Reisekostenrecht wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2014 grundlegend neu geregelt. Zu Anwendungsfragen hatte die FinVerw. mit Schreiben vom 30.9.2013 Stellung genommen. Dieses Schreiben der FinVerw. wurde nun ergänzt. Dabei werden zum einen die kleineren gesetzlichen Klarstellungen im Rahmen des sog. Kroatien-Steueranpassungsgesetzes berücksichtigt, zum anderen aber auch weitere erläuternde Beispiele zu zwischenzeitlich aufgekommenen Detailfragen aufgezeigt. Ein Schwerpunkt ist der Ansatz von Verpflegungspauschalen bei Auswärtstätigkeiten. Im Folgenden geben wir einen Überblick über die wichtigsten Neuerungen, die bereits für 2014 angewendet werden müssen.

Hinweis:

Nach wie vor werden in diesem Schreiben der FinVerw. nur Regelungen betreffend Reisekosten von Arbeitnehmern getroffen. Zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Unternehmern wird an einem gesonderten Schreiben der FinVerw. gearbeitet, welches aber noch nicht endgültig fertiggestellt ist.

Handlungsempfehlung:

In der betrieblichen Praxis ist zu überprüfen, ob die Reisekostenrichtlinien bzw. Reisekostenberechnungen einer Anpassung bedürfen.

30 Gesetzliche Definition „erste Tätigkeitsstätte“

Insbesondere für den Reisekostenabzug maßgebend ist der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“, der ab dem 1.1.2014 den früheren Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ ersetzt hat. Ein Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben. Sucht er aus beruflichen Gründen einen anderen Ort auf, so sind Dienstreisegrundsätze anzuwenden. Klargestellt wird, dass dann, wenn ein Arbeitnehmer (ausnahmsweise) keine erste Tätigkeitsstätte hat, dieser außerhalb seiner Wohnung immer „auswärts tätig“ ist und diesbezügliche Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen geltend machen kann; Einschränkungen durch die gesetzlichen Regelungen zur Entfernungspauschale existieren dann nicht.

Zur Abgrenzung der ersten Tätigkeitsstätte sind folgende Ergänzungen vorgenommen worden:

- Tätigkeitsstätte ist eine von der Wohnung getrennte, ortsfeste betriebliche Einrichtung. **Baucontainer**, die z.B. auf einer Großbaustelle längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden sind und in denen sich z.B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden, stellen „ortsfeste“ betriebliche Einrichtungen dar und kommen daher als erste Tätigkeitsstätte in Betracht.
- Das **häusliche Arbeitszimmer** des Arbeitnehmers ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und kann daher keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind. Auch in diesem Fall handelt es sich bei einem häuslichen Arbeitszimmer um einen Teil der Wohnung des Arbeitnehmers und nicht um eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers.

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber. Insoweit ist der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr entscheidend. Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden soll, z.B. Hilfs- und Nebentätigkeiten, kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer dieser Tätigkeitsstätte zuordnen.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, ist von einer ersten Tätigkeitsstätte an der betrieblichen Einrichtung auszugehen, an der der Arbeitnehmer

- typischerweise arbeitstäglich oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

dauerhaft tätig werden soll.

Dieses „Tätigwerden“ erfordert eine gewisse Qualität. Dabei muss der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine **eigentliche berufliche Tätigkeit** ausüben. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z.B. für kurze Rüstzeiten, zur Berichtsfertigung, zur Vorbereitung der Zustellroute, zur Wartung und Pflege des Fahrzeugs, zur Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen, zur Abgabe von Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen und Urlaubsanträgen führt hier noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte. Insoweit ist auch die **Abholung oder Abgabe von Lkw einschließlich deren Be- und Entladung** nicht ausreichend, wie die FinVerw. nun klarstellt.

31 Verpflegungsmehraufwendungen

a) Eintägige Auswärtstätigkeiten im Inland

Für eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung kann ab einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte eine Pauschale von 12 € berücksichtigt werden. Ist der Arbeitnehmer an einem Kalendertag mehrfach oder über Nacht (an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung) auswärts tätig, so gilt:

- die Abwesenheitszeiten dieser Tätigkeiten können zusammengerechnet und
- im Fall der Tätigkeit über Nacht können die Abwesenheitszeiten für den Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als acht Stunden abwesend ist.

Beispiel:

Der Vertriebsleiter V verlässt um 8.00 Uhr seine Wohnung in B und besucht zuerst bis 12.00 Uhr einen Kunden. Von 12.30-14.30 Uhr ist er in seinem Büro (erste Tätigkeitsstätte) tätig. Anschließend fährt er von dort zu einer Tagung in C und kehrt um 19.00 Uhr noch einmal für eine Stunde in sein Büro in B zurück.

Es zählen die Zeiten:

vom Verlassen der Wohnung bis zur Ankunft an der ersten Tätigkeitsstätte (Büro) mittags	4,0 h
sowie vom Verlassen der ersten Tätigkeitsstätte (Büro) bis zur Rückkehr dorthin	4,5 h
gesamt	8,5 h

V war insgesamt mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend und erfüllt daher die Voraussetzungen der Verpflegungspauschale von 12 € für eine eintägige Auswärtstätigkeit.

Beispiel:

Der Kurierfahrer K ist typischerweise von 20.00-5.30 Uhr des Folgetags beruflich unterwegs. In dieser Zeit legt er regelmäßig auch eine Lenkpause von 45 Minuten ein. Seine Wohnung verlässt K um 19.30 Uhr und kehrt um 6.00 Uhr dorthin zurück. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nicht vor.

K ist im Rahmen seiner beruflichen Auswärtstätigkeit (Fahrtätigkeit) über Nacht von seiner Wohnung abwesend. Bei der Lenkpause handelt es sich nicht um eine Übernachtung. Die Abwesenheitszeiten über Nacht können somit zusammengerechnet werden. Sie werden für den zweiten Kalendertag berücksichtigt, an dem K den überwiegenden Teil der Zeit abwesend ist. K erfüllt die Voraussetzungen der Verpflegungspauschale von 12 € für eine eintägige Auswärtstätigkeit.

Abwandlung:

Die berufliche (Nacht-)Fahrtätigkeit des K verteilt sich wie folgt auf die Tage (in Stunden):

Montag	5 (abends)
Dienstag	4 (morgens) 5 (abends)
Mittwoch	4 (morgens) 5 (abends)
Donnerstag	4 (morgens) 4,5 (abends)
Freitag	5 (morgens) 5 (abends)
Samstag	4 (morgens)

Im Fall der Zusammenrechnung der Abwesenheitszeiten über Nacht kann K eine Verpflegungspauschale für eine eintägige Auswärtstätigkeit für folgende Tage beanspruchen: Montag, Dienstag, Mittwoch und Freitag.

Werden stattdessen die an dem jeweiligen Tag geleisteten einzelnen Abwesenheitszeiten zusammengerechnet, dann kann K für Dienstag, Mittwoch, Donnerstag und Freitag eine Verpflegungspauschale von 12 € beanspruchen.

b) Mehrtägige Auswärtstätigkeiten im Inland

Bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten im Inland ist zu differenzieren:

- An- und Abreisetag: Für den An- und Abreisetag 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. Keine Rolle spielt, ob der Arbeitnehmer die Reise von der Wohnung, der ersten oder einer anderen Tätigkeitsstätte aus antritt. Eine mehrtägige auswärtige Tätigkeit mit Übernachtung liegt auch dann vor, wenn die berufliche Auswärtstätigkeit über Nacht ausgeübt wird und sich daran eine Übernachtung am Tage sowie eine weitere Tätigkeit über Nacht anschließt. Unerheblich ist auch, ob für die Übernachtung tatsächlich Übernachtungskosten anfallen (so z.B. bei Schlafen in Bus, Lkw oder Lok).
- Zwischentag: Für die Kalendertage, an denen der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige

berufliche Tätigkeit) und aus diesem Grund 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, kann eine Pauschale von 24 € als Werbungskosten geltend gemacht bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.

Beispiel:

Der Ingenieur I aus B ist von Montagabend bis Dienstag in M auswärts tätig. An diese Tätigkeit schließt sich am Dienstag gleich die Weiterreise nach H zu einer neuen auswärtigen Tätigkeit an. I fährt von M direkt nach H und kehrt am Mittwochmittag zu seiner Wohnung zurück.

I kann folgende Verpflegungspauschalen beanspruchen:

- für Montag als Anreisetag und für Mittwoch als Rückreisetag: jeweils 12 €.
- Da I am Dienstag infolge der Abreise aus M und direkten Anreise nach H 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, kann er für diesen Tag eine Pauschale von 24 € beanspruchen.

Abwandlung:

I sucht am Dienstag kurz seine Wohnung in B auf, um Unterlagen und Kleidung einzupacken und fährt nach einer Stunde weiter nach H.

In diesem Fall kann I auch für Dienstag als An- und gleichzeitig als Abreisetag nur 12 € Verpflegungspauschale beanspruchen. Eine Verpflegungspauschale von 24 € kann nämlich nur dann beansprucht werden, wenn I infolge seiner beruflichen Auswärtstätigkeit 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Beispiel:

Monteur M aus D ist von Montag bis Mittwoch in S auswärts tätig. Eine erste Tätigkeitsstätte besteht nicht. M verlässt am Montag um 10.30 Uhr seine Wohnung in D. Er verlässt S am Mittwochabend und erreicht seine Wohnung in D am Donnerstag um 1.45 Uhr.

Es können geltend gemacht werden:

- Montag (Anreisetag): Verpflegungspauschale von 12 €.
- Dienstag und Mittwoch: jeweils eine Pauschale von 24 €, da M an diesen Tagen 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist.
- Donnerstag: Pauschale von 12 € (Abreisetag).

c) Auswärtstätigkeiten im Ausland

Die FinVerw. stellt erläuternd klar, dass bei **Auswärtstätigkeiten in verschiedenen ausländischen Staaten** für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag Folgendes gilt:

- Bei einer Anreise vom Inland ins Ausland oder vom Ausland ins Inland jeweils ohne Tätigwerden ist die Verpflegungspauschale des Ortes maßgebend, der vor 24.00 Uhr erreicht wird.
- Bei einer Abreise vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland ist die Verpflegungspauschale des letzten Tätigkeitsorts maßgebend.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A reist am Montag um 20.00 Uhr zu einer beruflichen Auswärtstätigkeit von seiner Wohnung in Berlin nach Brüssel. Er erreicht Belgien um 2.00 Uhr. Dienstag ist er den ganzen Tag in Brüssel tätig. Am Mittwoch reist er um 8.00 Uhr zu einem weiteren Geschäftstermin nach Amsterdam. Er erreicht Amsterdam um 14.00 Uhr. Dort ist er bis Donnerstag um 13.00 Uhr tätig und reist anschließend zurück nach Berlin. Er erreicht seine Wohnung am Donnerstag um 22.30 Uhr.

Folgende Verpflegungspauschalen sind anzusetzen:

- Montag: inländische Verpflegungspauschale für den Anreisetag, da A sich um 24.00 Uhr noch im Inland befindet.
- Dienstag: Verpflegungspauschale für Belgien.
- Mittwoch: Verpflegungspauschale für die Niederlande, da sich der Ort, den A vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, in den Niederlanden befindet.
- Donnerstag: Verpflegungspauschale für die Niederlande für den Abreisetag, da A noch bis 13.00 Uhr in Amsterdam beruflich tätig war.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A reist für ein berufliches Projekt am Sonntag um 21.00 Uhr von Paris nach Mannheim. Am Sonntag um 24.00 Uhr befindet sich A noch in Frankreich. A ist in Mannheim von Montag bis Freitag beruflich tätig und verlässt Mannheim am Freitag um 11.00 Uhr. Er erreicht Paris am Freitag um 21.00 Uhr.

Für Sonntag (Anreisetag) ist die Verpflegungspauschale für Frankreich maßgebend. Für Montag bis Freitag ist die jeweils maßgebliche inländische Verpflegungspauschale anzuwenden.

d) Begrenzung der Verpflegungspauschale auf drei Monate

Der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Dies kann auch z.B. bei Außendienstmitarbeitern relevant sein, wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel:

Der Außendienstmitarbeiter A wohnt in K und hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers in S seine erste Tätigkeitsstätte (arbeitsrechtliche Zuordnung durch Arbeitgeber).

A sucht arbeitstäglich die Filiale in K gegen 8.00 Uhr auf und bereitet sich dort üblicherweise für ein bis zwei Stunden auf seinen Außendienst vor. Von ca. 10.00–16.30 Uhr sucht er dann verschiedene Kunden im Großraum K auf. Anschließend fährt er nochmals in die Filiale in K, um Nacharbeiten zu erledigen.

Bei dem arbeitstäglichen Vor- und Nachbereiten der Außendiensttätigkeit in der Filiale in K handelt es sich um eine längerfristige berufliche Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte; für die berufliche Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte können nach Ablauf von drei Monaten daher keine Verpflegungspauschalen mehr beansprucht werden. Für die jeweilige restliche eintägige berufliche Auswärtstätigkeit bei den verschiedenen Kunden im Großraum K gilt dies nicht.

Die Tätigkeitszeit in der Filiale in K kann für die Ermittlung der erforderlichen Mindestabwesenheitszeit von mehr als acht Stunden nach Ablauf von drei Monaten nicht mehr berücksichtigt werden, sondern ist abzuziehen. Ab dem vierten Monat kommt es für die Ermittlung der Abwesenheitszeiten der eintägigen Auswärtstätigkeit bei den Kunden daher jeweils auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung, abzüglich der Tätigkeitszeit(en) in der Filiale in K an.

32 Vereinfachung der steuerlichen Erfassung der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten während einer auswärtigen Tätigkeit

a) Bewertung bei üblichen Mahlzeiten

Eine vom Arbeitgeber während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellte „übliche“ Mahlzeit wird mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet. Als „üblich“ gilt eine Mahlzeit, deren Preis 60 € nicht übersteigt. Dabei sind auch die zur Mahlzeit eingenommenen Getränke zu berücksichtigen.

Mahlzeiten mit einem Preis über 60 € sind stets mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen.

b) Kürzung der Verpflegungspauschalen

Der Arbeitnehmer kann für die ihm tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen für Verpflegung auf Grund einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nach der Abwesenheitszeit von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte gestaffelte Verpflegungspauschalen als Werbungskosten ansetzen oder in entsprechender Höhe einen steuerfreien Arbeitgeberersatz erhalten.

Wird dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, wird der Werbungskostenabzug allerdings tageweise gekürzt, und zwar

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

der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden höchsten Verpflegungspauschale. Das entspricht für Auswärtstätigkeiten im Inland einer Kürzung der jeweils zustehenden Verpflegungspauschale um 4,80 € für ein Frühstück und jeweils 9,60 € für ein Mittag- und Abendessen. Diese typisierende, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist tagesbezogen und maximal bis auf 0 € vorzunehmen. Können auf Grund der Abwesenheitsdauer Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden und werden diese auf Grund der Mahlzeitengestellung gekürzt, so unterbleibt im Gegenzug die Erfassung der Mahlzeiten mit den Sachbezugswerten als Arbeitslohn.

Die FinVerw. weist insoweit auf Folgendes hin:

- Auch ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Snack oder Imbiss (z.B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird, kann eine Mahlzeit sein, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führt.
- Eine feste zeitliche Grenze für die Frage, ob ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen zur Verfügung gestellt wird, gibt es nicht. Maßstab für die Einordnung ist vielmehr, ob die zur Verfügung gestellte Verpflegung an

die Stelle einer der genannten Mahlzeiten tritt, welche üblicherweise zu der entsprechenden Zeit eingenommen wird.

- Unbeachtlich im Hinblick auf die gesetzlich vorgeschriebene pauschale Kürzung der Verpflegungspauschalen ist, ob die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit vom Arbeitnehmer tatsächlich eingenommen wird. Ebenfalls unbeachtlich ist, ob die Aufwendungen für die vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit niedriger sind als der jeweilige pauschale Kürzungsbetrag. Die Kürzung kann nur dann unterbleiben, wenn der Arbeitgeber keine Mahlzeit zur Verfügung stellt, z.B. weil er die entsprechende Mahlzeit abbestellt oder der Arbeitnehmer die Mahlzeit selbst veranlasst und bezahlt.
- Bei der Hingabe von Essensmarken durch den Arbeitgeber im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers handelt es sich in der Regel nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern lediglich um eine Verbilligung der vom Arbeitnehmer selbst veranlassten und bezahlten Mahlzeit.
- Ein für die Gestellung der Mahlzeit vereinbartes und vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahltes Entgelt mindert den Kürzungsbetrag.

Beispiel:

Der Werbegrafiker W arbeitet von 10.00–20.00 Uhr in seinem Büro in B (erste Tätigkeitsstätte), anschließend fährt er noch zu einem Geschäftstermin in C. Der Termin erstreckt sich bis 3.00 Uhr des Folgetags. W kehrt um 4.30 Uhr in seine Wohnung zurück. Zu Beginn des Geschäftstermins nimmt W an einem Abendessen teil, welches vom Arbeitgeber des W bestellt und bezahlt wird.

W ist im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit mehr als acht Stunden auswärts tätig. Dass sich diese Abwesenheit über zwei Kalendertage ohne Übernachtung erstreckt, ist unschädlich. Die Abwesenheitszeiten werden zusammengerechnet und dem zweiten Kalendertag zugeordnet, da an diesem Tag der überwiegende Teil der Abwesenheit stattgefunden hat. Die Verpflegungspauschale von 12 € für die berufliche Abwesenheit von mehr als acht Stunden über Nacht ist allerdings um 9,60 € zu kürzen; dass die Mahlzeit am ersten Tag vom Arbeitgeber gestellt wird und die Verpflegungspauschale dem Folgetag (Tag, an dem die Auswärtstätigkeit endet) zuzuordnen ist, ist dabei unbeachtlich. Entscheidend ist, dass dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der beruflichen Auswärtstätigkeit, für die er die Verpflegungspauschale beanspruchen kann, eine Mahlzeit vom Arbeitgeber gestellt wird.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer ist während einer eintägigen Auswärtstätigkeit von 5.00–22.00 Uhr abwesend. Der Arbeitgeber stellt am Reisetag zwei Mahlzeiten (Mittag- und Abendessen) zur Verfügung. Für eintägige Auswärtstätigkeiten erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Verpflegungsmehraufwand von 30,00 €.

Auf Grund der Kürzung der Verpflegungspauschale verbleibt kein steuerfreier Reisekostenersatz für Verpflegungsmehraufwendungen.

Verpflegungspauschale:		12,00 €
Kürzung:	Mittagessen	9,60 €
	Abendessen	9,60 €
		19,20 €

verbleibende Verpflegungspauschale (mind. 0 €) 0,00 €

Die Erstattung des Verpflegungsmehraufwands durch den Arbeitgeber ist i.H.v. 30,00 € grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn. Der Arbeitgeber kann einen Betrag von 12,00 € pauschal mit 25 % besteuern. Die verbleibenden 18,00 € (30,00 € abzgl. 12,00 €) sind nach den persönlichen Besteuerungsmerkmalen des Arbeitnehmers individuell zu versteuern.

Die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist immer dann vorzunehmen, wenn dem Arbeitnehmer eine Mahlzeit von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird.

Beispiel:

Unternehmer U trifft sich am Samstagabend mit einigen Vertretern der Zulieferfirma Z in einem Restaurant zum Essen, um mit diesen eine geschäftliche Kooperation zu erörtern. An dem Essen nehmen auch der Vertriebsleiter und der Leiter der Konstruktionsabteilung des U teil. Jeder Teilnehmer erhält ein Menü zum Preis von 55 € einschließlich Getränke.

Die Mahlzeit am Samstagabend erhalten die **Arbeitnehmer des U** im Rahmen einer geschäftlich veranlassten Bewirtung; sie gehört nicht zum Arbeitslohn. Sofern bei den Arbeitnehmern des U die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllt wären (z.B. weil sie mehr als acht Stunden abwesend waren oder weil sie nach dem Restaurantbesuch auswärtig übernachtet haben), wäre diese um 9,60 € zu kürzen.

Für die **Arbeitnehmer der Zulieferfirma Z** handelt es sich ebenfalls um die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung, die auch für die Arbeitnehmer des Z keinen Arbeitslohn darstellt. Sofern die Arbeitnehmer des Z die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllen, ist bei diesen allerdings keine Kürzung wegen der gestellten Mahlzeit vorzunehmen. Z selbst hat seinen Arbeitnehmern keine Mahlzeit gestellt. Da U das Essen gestellt hat, um Geschäftsbeziehungen zu Z zu knüpfen, ist das Merkmal: „ein Dritter auf Veranlassung des Arbeitgebers“ nicht gegeben.

Beispiel:

Der Mitarbeiter einer deutschen Gesellschaft nimmt an einer Vertriebsveranstaltung im Betriebsitz der italienischen Tochtergesellschaft teil. Die italienische Gesellschaft trägt sämtliche Kosten der Vertriebsveranstaltung (so z.B. Hotel, Essen etc.).

Die Verpflegungspauschalen des Arbeitnehmers der deutschen Gesellschaft sind nicht zu kürzen, weil ihm die Mahlzeiten nicht auf Veranlassung seines Arbeitgebers, sondern eines Dritten (der italienischen Tochtergesellschaft) zur Verfügung gestellt werden.

Abwandlung:

Die italienische Tochtergesellschaft belastet der deutschen Gesellschaft die Kosten für den Arbeitnehmer weiter.

In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die dem Arbeitnehmer gestellten Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers erfolgen, was zur gesetzlich vorgeschriebenen Kürzung der Verpflegungspauschalen führt.

33 Wichtige Steuertermine 2015¹

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

Monat	Termin ^{2,3}	Steuer	monat- lich	viertel- jährlich
Januar	12.1. (15.1.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2014	12/2014	IV/2014
	26.1./28.1.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2014 1/2015	
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2015 12/2014	IV/2014
	10.2. (13.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung Umsatzsteuer 2015		
	16.2. (19.2.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		I/2015
	16.2. 23.2./25.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2014 Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2015	
März	10.3. (13.3.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2015 1/2015	I/2015
	25.3./27.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2015	
	10.4. (13.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2015 2/2015	
April	24.4./28.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2015	I/2015
Mai	11.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2015 3/2015	I/2015
	15.5. (18.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		
	22.5./27.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2015	II/2015
Juni	10.6. (15.6.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2015 4/2015	II/2015
	24.6./26.6.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2015	
	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer,	6/2015	
Juli				II/2015

	1.7. (6.7.) 27.7./29.7.	Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit) Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2015 7/2015	
August	10.8. (13.8.) 17.8. (20.8.) 25.8./27.8.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2015 6/2015 8/2015	II/2015 III/2015
September	10.9. (14.9.) 24.9./28.9.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2015 7/2015 9/2015	III/2015
Oktober	12.10. (15.10.) 26.10. ² /28.10. 2	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2015 8/2015 10/2015	III/2015
November	10.11. (13.11.) 16.11. (19.11.) 24.11./26.11.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2015 9/2015 11/2015	III/2015 IV/2015
Dezember	10.12. (14.12.) 22.12./28.12.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2015 10/2015 12/2015	IV/2015

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.

34 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 grds. 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 des laufenden Jahres 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 1 080 €** 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 1 080 €** (bis 31.12.2014: 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 Zahlungsweise bleibt so lange maßgebend, bis ihre Änderung beantragt wird.

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

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

Die Zuständigkeit für den Steuerabzug ist ab 2014 auf das Bundeszentralamt für Steuern übergegangen. Die elektronische Anmeldung der Abzugssteuern ist also 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

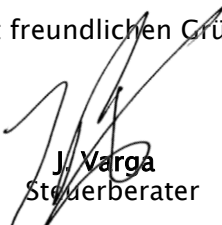
Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist 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 aus Sicht der FinVerw. keine pünktlichen Steuerzahler und gelten daher nicht als erlasswürdig.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater