

Strategien zum Jahresende 2011, Jahreswechsel 2011-2012

Gliederung

Zusammenfassung

- 1 Aktueller Anpassungsbedarf im betrieblichen Bereich
 - 1.1 Abstimmungsbedarf bei der Gewinnermittlung 2011
 - 1.2 Zu beachtende aktuelle Steueränderungen
 - 1.3 Aspekte bei der Umsatzsteuer
 - 1.4 Weitere praxisrelevante Änderungen im Kurzüberblick
 - 1.5 Anpassungsbedarf für Arbeitgeber und seine Beschäftigten
- 2 Bewährte Anpassungen im Betrieb
 - 2.1 Arbeiten für den Jahresabschluss
 - 2.2 Jahresendstrategie bei Anlagegütern
- 3 Besondere Aspekte für die GmbH und ihre Gesellschafter
 - 3.1 Aktuelle Rechtsentwicklungen für die GmbH
 - 3.2 Lohnende Jahresendtaktiken
 - 3.3 Zu beachtende Steueraspekte

Zusammenfassung

Überblick

Der Gesetzgeber war im laufenden Jahr sehr aktiv und hat zahlreiche Änderungen im Steuerrecht auf den Weg gebracht, die teilweise bereits unterjährig in Kraft getreten sind, teilweise ihre Wirkung aber erst zum Jahreswechsel entfalten. Auch Finanzverwaltung und Rechtsprechung waren nicht untätig, sodass Unternehmer sich auf einige Neuerungen einstellen müssen. Die verbleibenden Wochen in 2011 sollten gezielt genutzt werden, um Steuerspar-Möglichkeiten zu prüfen und die Weichen für 2012 zu stellen. Die nachfolgenden Tipps und Gestaltungsüberlegungen sollen hierzu hilfreiche Anregungen bieten.

1 Aktueller Anpassungsbedarf im betrieblichen Bereich

1.1 Abstimmungsbedarf bei der Gewinnermittlung 2011

Durch die neue Steuer-Ermittlungs-Verordnung kann das Finanzamt (FA) seinen Einsatz am steuerlichen Risikopotenzial ausrichten und Filter zur Erkennung von Gefahrenpotenzial und zur Kontrolle einsetzen. Diese standardisierte, automationsgestützte Prüfung jedes Steuerfalls optimiert die Fallbearbeitung, indem z. B. schneller und effektiver entschieden werden kann, ob, wo und wann eine Außenprüfung geboten ist und welche Schwerpunkte dabei zu setzen sind. Im Rahmen der Jahresendstrategie sollten Unternehmer daher bedenken, dass sich ihre Ergebnisse mittels EDV zunehmend lückenlos und im Rasterverfahren einfacher überprüfen lassen und ob steuerliche Vorschriften beachtet wurden. Wer aus dem maschinellen Raster fällt, muss dann mit schärferen Kontrollen rechnen.

Vor dem Jahresende besteht vor allem für Bilanzierende, aber auch für 4/3-Rechner Handlungsbedarf. Sie

haben die Änderungen durch BilMoG bereits im zweiten anstehenden Abschluss zwingend anzuwenden und nun weniger Anpassungsbedarf. Daher fokussiert sich der Blick eher auf die Online-Kommunikation mit dem FA durch die elektronische Abgabe betrieblicher Steuererklärungen für 2011. Hinzu kommt die richtige Weichenstellung hinsichtlich der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und mittelfristig zu der vom Fiskus geforderten E-Bilanz.

Unternehmer können zum Jahreswechsel Gestaltungsspielräume nutzen, um gezielt Verluste zu realisieren, Einnahmen und Ausgaben einem bestimmten Wirtschaftsjahr zuzurechnen oder vor einer anstehenden Gesetzesänderung noch schnell die günstigere Rechtslage anzuwenden. Das Sichern der alten Rechtslage ist legal und gehört zur grundrechtlich geschützten allgemeinen wirtschaftlichen Handlungsfreiheit^[1]

Abgabe elektronischer Steuererklärungen

Verpflichtend wird die Abgabe von Steuererklärungen auf elektronischem Weg hinsichtlich betrieblicher Steuern ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2011 (§ 52 Abs. 39 EStG) für die

- Einkommensteuererklärung bei den Gewinneinkünften, was dann in Folge auch die privaten Überschusseinkünfte und Sonderausgaben usw. umfasst.
- Körperschaftsteuererklärung inkl. gesonderte Feststellung des Einlagekontos
- Gewerbesteuer- und Zerlegungserklärung
- einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung
- Umsatzsteuer-Jahreserklärung
- Anträge auf Dauerfristverlängerung für Umsatzsteuer-Voranmeldungen

Damit werden die im Rahmen des Jahresabschlusses ermittelten Angaben zum ersten Mal nicht in Papierform erfasst. Da diese Arbeiten i. d. R. erst relativ spät im Jahr 2012 erfolgen, besteht für Unternehmer zunächst kein akuter Handlungsbedarf und sie können sich vorrangig anderen Themen zuwenden.

Wichtig

Der Einführungstermin 2011 für die elektronische Abgabe hat sich aufgrund der zeitlichen Verschiebung bei der E-Bilanz nicht geändert.

Das FA kann in Härtefällen (§ 150 Abs. 8 AO) auf die elektronische Datenübermittlung verzichten, wenn sie für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich (fehlende technische Ausstattung) oder persönlich (individuelle Kenntnisse und Fähigkeiten) unzumutbar ist. Der Antrag kann durch Abgabe einer Erklärung auf Papier gestellt werden^[2]. Bei geringfügigen Gewinneinkünften im Rahmen einer Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 EStG ist die elektronische Abgabe der Erklärung freiwillig und nicht verpflichtend.

Die elektronische Bilanz fürs Finanzamt

Unternehmen und bilanzierenden Freiberuflern müssen ihre Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) erstmals für nach 2012 beginnende Wirtschaftsjahre (WJ) elektronisch ans FA übermitteln. Dabei gewährt das BMF ihnen eine zeitliche Pause für die Umstellung und eventuelle Testläufe^[3], weil die Finanzverwaltung erst ab Mai 2012 technisch die Taxonomien annehmen kann. Bis dahin ist eine Test-Übermittlung mit der Pilotierungstaxonomie möglich.

Für 2012 bzw. 2012/13 kann freiwillig die E-Bilanz oder nach wie vor eine Bilanz in Papierform eingereicht werden. Die Papierform muss nicht dem vorgegebenen E-Bilanz-Datensatz entsprechen. Verpflichtendes Erstjahr für die elektronische Abgabe ist somit die Steuerbilanz 2013 bzw. 2013/14, die in 2014 eingereicht wird. Personengesellschaften müssen die Felder zur Kapitalkontenentwicklung und zur gesonderten Übermittlung von Sonder- und Ergänzungsbilanzen erstmals für 2015 beginnende WJ übermitteln.

Für bilanzierende Selbstständige bleibt hierdurch 12 Monate mehr terminliche Luft, um notwendige Anpassungen an die Taxonomie vorzunehmen. Auch wenn die Abschlüsse 2011 und 2012 zunächst

wie gewohnt in Papierform erstellt werden können, sollte die notwendige Umstellung bei den EDV-Schnittstellen nicht auf die lange Bank geschoben werden, sondern idealerweise im Rahmen der Abschlussarbeiten 2011 stattfinden, vor dem Start der Buchhaltung fürs neue Jahr. Denn erst im Alltag lässt sich das vorhandene Fehlerpotenzial erkennen und rechtzeitig gegensteuern. Vor allem ist zu prüfen, ob die derzeit im Einsatz befindliche Software künftig die geforderten verbindlichen Taxonomie-dateien - ähnlich dem Kontenrahmen - zur Übermittlung bereitstellen kann.

Wichtig

Taxonomie-Mussfelder

Die Buchführung muss nicht zwingend auf die Taxonomie-Mussfelder umgestellt werden. Lassen diese sich nicht mit Werten füllen, weil die Position im Unternehmen nicht geführt wird oder nicht ableitbar ist, reicht zur erfolgreichen Übermittlung des Datensatzes die entsprechende Position ohne Wert.

Praxis-Tipp

Die aktuelle Taxonomie sowie ein ausführliches Dokument mit Antworten auf häufig gestellte Fragen lassen sich abrufen über www.estuer.de/#ebilanz.

Betriebsaufgabe und -verpachtung

Sofern das Unternehmen im laufenden Jahr verpachtet wird oder ruht, besteht ein Wahlrecht, ob die Betriebsaufgabe erklärt oder weiterhin Einkünfte gem. § 15 EStG erzielt werden. Nur soweit die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden, kommt es zwangsweise zur Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.

Über das Steuervereinfachungsgesetz 2011 sieht der neue § 16 Abs. 3b EStG bei verpachteten, ruhenden Gewerbebetrieben und Mitunternehmeranteilen die Fiktion vor, dass ein Unternehmen bei Unterbrechung oder Verpachtung bis zu einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung als fortgeführt gilt. Damit bleiben die stillen Reserven steuerverhaftet.

Wichtig

Die Betriebsaufgabeerklärung wird nur dann auf den gewählten Zeitpunkt anerkannt, wenn diese spätestens 3 Monate danach dem Finanzamt vorliegt. Das betrifft alle Betriebsaufgaben ab dem Tag der Gesetzesverkündung (§ 52 Abs. 34 Satz 9 EStG), auf das Datum der Erklärung kommt es nicht an.

Investitionsabzugsbetrag

Für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags und der Sonder-AfA sind die relevanten Schwellen gem. § 7g Abs. 7 EStG ab 2011 gesunken, die Grenze beim Betriebsvermögen von 335.000 auf 235.000 EUR, beim Wirtschaftswert in der Land- und Forstwirtschaft von 175.000 auf 125.000 EUR und beim Gewinn für EÜ-Rechner von 200.000 auf 100.000 EUR. Im Jahresabschluss 2010 genutzte höhere Schwellenwerte gelten weiter für den Abzugsbetrag, selbst wenn die geplante Investition erst im Jahre 2013 erfolgt. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften beziehen sich die Grenzwerte auf die Gesellschaft; sie können mithin nicht mit der Zahl der Gesellschafter multipliziert werden.

Förderung gibt es nur für bewegliche Wirtschaftsgüter, sodass immaterielle Wirtschaftsgüter und insbesondere Software grundsätzlich ausscheiden. Der BFH^[4] lässt offen, ob er der Vereinfachung in R 5.5 Abs. 1 EStR folgt und Trivialprogramme bis 410 EUR zu den materiellen Wirtschaftsgütern zählt.

Bei Betriebseröffnung muss die Investitionsabsicht für die Bildung des Abzugsbetrags nach der Verwaltungsauffassung durch eine verbindliche Bestellung nachgewiesen werden. Dies ist allerdings umstritten, da die BFH-Rechtsprechung zur Ansparrücklage^[5] nicht auf die Neuregelung übertragbar ist, weil zuvor die ungerechtfertigte Inanspruchnahme durch die Rücklagenbildung ins Blaue hinein verhindert werden sollte. Diese Missbrauchsgefahr ist nun wegen der Verzinsung nahezu ausgeschlossen und es

tritt auch kein Steuerstundungseffekt mehr ein. Daher können Existenzgründer eine voraussichtliche Investition ohne Bestellung belegen^[6], was sie auch tun sollten.

Der Investitionsabzugsbetrag kann auch noch im Einspruch gegen einen Schätzungsbescheid geltend gemacht und bereits eingereichte Unterlagen können im Einspruchs- bzw. Klageverfahren vervollständigt werden. Denn der Nachweis ist in zeitlicher Hinsicht nicht an die Abgabe der Steuererklärung gebunden und es ist nicht von Bedeutung, ob die Investition im Zeitpunkt der Abgabe schon vorgenommen wurde^[7].

Der im Geschäftsjahr 2008 gebildete Abzugsbetrag ist Ende 2011 rückwirkend aufzulösen. Besteht die Erwerbsabsicht weiterhin, sollte sie noch im laufenden Jahr umgesetzt werden.

Bei Aufgabe der Investitionsabsicht beginnt der Zinslauf erst 15 Monate danach und - entgegen der Verwaltungsauffassung - nicht bereits 15 Monate nach dem Jahr seiner Bildung^[8]. Damit verkürzt sich der Zeitraum für die Verzinsung erheblich oder es fallen gar keine Zinsen an. Teilt der Unternehmer dem FA Ende 2011 mit, dass er die Investitionsabsicht aus dem Einkommensteuerbescheid 2008 aufgegeben hat, beginnt sie nicht bereits am 1.4.2009, sondern erst im April 2013.

Ein vor Betriebseröffnung gebildeter Abzugsbetrag wirkt sich gewerbesteuerlich nicht aus, wohl aber die gewinnerhöhende Hinzurechnung nach der Betriebseröffnung. Zur Vermeidung von Härten wird sie auf Antrag nach § 163 AO insoweit nicht in den Gewerbeertrag einbezogen^[9].

Fußnoten

[1] BVerfG, Beschluss v. 7.7.2010, 2 BvL 1/03).

[2] LfSt Bayern, Verfügung v. 4.2.2009, S 0321.1.1 - 3/3 St 41.

[3] Anwendungsschreiben v. 28.9.2011, IV C 6 - S 2133-b/11/10009.

[4] BFH, Urteil v. 18.5.2011, X R 26/09.

[5] Z. B. Beschluss v. 29.6.2011, X B 59/10.

[6] Niedersächsisches FG, Urteil v. 3.5.2011, 13 K 12121/10, FG Münster, Urteil v. 12.5.11, 10 K 4791/08 G, F, Revision unter IV R 22/11, FG Münster, Urteil 21.1.2010, 11 K 435/08 E, Revision unter III R 15/10, FG München, Urteil v. 26.10.2010, 2 K 655/10, Revision unter X R 20/11.

[7] BFH, Urteil v. 8.6.2011, I R 90/10.

[8] Niedersächsisches FG, Urteil v. 5.5.2011, 1 K 266/10, NZB unter IV B 87/11.

[9] Ländererlasse v. 26.1.2011.

1.2 Zu beachtende aktuelle Steueränderungen

Zeitnahe Außenprüfung startet nach Neujahr

Durch die Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Betriebsprüfungsordnung wurden im neuen § 4a BpO erstmals bundesweit einheitliche Rahmenbedingungen für eine zeitnahe Betriebsprüfung verbindlich festgelegt, die theoretisch bei Prüfungsanordnungen ab dem 2.1.2012 möglich ist, dann wohl zunächst für 2010. Die zeitnahe Prüfung soll zur Erhöhung der Planungssicherheit aufseiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung beitragen und umfasst zumindest den letzten Veranlagungszeitraum, für den eine Steuererklärung abgegeben wurde. Dabei unterscheiden sich die Rahmenbedingungen nicht von denen herkömmlicher Prüferbesuche.

Für die Unternehmen bedeutet die "Prüfung im Jahrestakt" insbesondere eine Reduzierung der oftmals sehr großen zeitlichen Abstände zwischen den jeweiligen Prüfungszeiträumen und dem aktuellen Veranlagungsjahr, die aufzuklärenden Sachverhalte sind eher noch präsent und es gibt erheblich schneller Rechts- und Planungssicherheit. Zudem reduziert sich die latente Gefahr erheblicher Steuernachzahlungen inkl. Zinsen nach § 233a AO aufgrund von Mehrergebnissen. Fehler bei der steuerlichen Behandlung lassen die sich früher abstellen und in den Bilanzen reduziert sich der Umfang der Rückstellung aufgrund von Risiken aus der Betriebsprüfung. Die aufwendige Suche nach Unterlagen aus der Vergangenheit - etwa im Archivraum - lässt sich verringern und der Einsatz des Datenzugriffs gem. § 146 Abs. 5 AO ist leichter und der Rückgriff auf bereits archivierte Daten und veraltete Soft- und Hardware kann öfters vermieden werden.

Selbstständige sollten sich darauf einstellen, dass die Finanzverwaltung verstärkt Schwerpunkte prüft, öfters Buchführungsunterlagen bereitgestellt werden müssen und dass ein zusätzlicher Bedarf interner Abstimmungen innerhalb der Fachabteilungen oder mit dem Steuerberater berücksichtigt werden muss. Zudem kann die zeitnahe Betriebsprüfung dazu führen, dass ein Abschluss erfolgt, bevor die ansonsten eher zeitig erscheinenden Lohnsteuer-Außen- oder Umsatzsteuer-Sonderprüfer ihre eigenen Fälle beendet haben.

Praxis-Tipp

Unternehmen können einen Antrag auf zeitnahe Prüfung stellen, ein Rechtsanspruch darauf besteht aber nicht (§ 2 Abs. 3 BpO), da das FA die Auswahl nach pflichtgemäßem Ermessen vornimmt.

Gemischte Aufwendungen

Aufwendungen sowohl aus beruflichem/betrieblichem als auch aus privatem Anlass lassen sich jetzt grundsätzlich in abziehbare Betriebsausgaben/Werbungskosten und nicht abziehbare Lebenshaltungskosten nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Verhältnisse aufteilen. Das gilt für alle Gewinn- und Überschuss-Einkunftsarten und nicht nur im Hinblick auf gemischte Geschäftsreisen als Hauptanwendungsfall^[1]. Insoweit sollten die Buchungsvorgänge des laufenden Jahres auf Gewinnminderungspotenzial durch die Erfassung weiterer Betriebsausgaben durchforstet werden. Damit Unternehmer dies erfolgreich in der GuV für 2011 berücksichtigen können, müssen sie die betriebliche Veranlassung im Einzelnen umfassend darlegen und nachweisen sowie nachvollziehbare Aufteilungskriterien vorlegen. Gelingt das nicht, kommt nämlich weiterhin insgesamt kein Abzug in Betracht^[2]. Das betrifft auch in ähnlicher Weise den Werbungskostenabzug der Belegschaft.

Diese geänderte Rechtsansicht hat auch Auswirkungen auf andere Bereiche:

- Häusliches Arbeitszimmer bei privater Mitbenutzung^[3].
- Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise^[4].
- Sprachkurs im Ausland^[5].
- Arbeitgebererstattung von Kurkosten^[6].
- Aufwendungen für Tages-, Wochen- und Börsenzeitungen^[7].
- Bücher als Arbeitsmittel^[8].
- Aufwendungen für den Diensthund^[9].
- Beiträge für den Golfclub^[10].

Im Rahmen der Gewinnermittlung sind 4 Konstellationen zu unterscheiden:

1. Betriebsausgaben sind eindeutig und klar abgrenzbar ausschließlich betrieblich oder privat veranlasst: Nach dem Alles-oder-Nichts-Prinzip werden sie unmittelbar dem jeweiligen Bereich (abzugsfähig/nicht abzugsfähig) in voller Höhe zugeordnet, so dass eine Aufteilung unterbleiben kann.
2. Ab 10 % betrieblich veranlasste Aufwendungen: Splittung mit dem jeweiligen Anteil in abziehbare und nicht abziehbare Kosten.
3. Betriebliche Mitveranlassung unter 10 %: Neben grundsätzlich nicht abziehbaren können auch zusätzliche betriebliche Aufwendungen vorliegen und insoweit separat geltend gemacht werden. Beispiel: Bei der 14-tägigen Urlaubsreise mit eintägigem Fachseminar sind Seminargebühren, Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort und der Verpflegungspauschbetrag für diesen Tag absetzbar.
4. Private Mitveranlassung unter 10 %: Alle Aufwendungen sind in vollem Umfang abziehbar, auch die Kosten der Hin- und Rückreise.

Praxis-Tipp

Auch die Feier zum Firmenjubiläum eines Einzelunternehmens lässt sich nach Köpfen teilweise als

Betriebsausgaben absetzen, wenn neben Kunden und Geschäftsfreunden auch private Gäste des Firmeninhabers teilnehmen.

Neue Vorteile für die Kinderbetreuung

Ab 2012 können mehr Selbstständige 2/3 der Betreuungskosten bis maximal 4.000 EUR pro Kind nicht nur wie derzeit absetzen, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. Denn auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen (Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung) kommt es nicht mehr an. Hiervon profitieren insbesondere Eltern, bei denen Vater oder Mutter nicht berufstätig sind. Insoweit kann es sich anbieten, offene Rechnungen der Betreuungseinrichtung erst nach dem Jahreswechsel zu begleichen, wenn derzeit ein Elternteil nicht berufstätig ist.

Lebt der Unternehmer mit einem unverheirateten Elternteil zusammen, kann nur der zahlende Partner Kinderbetreuungskosten absetzen^[11]. Daher sollte der besser verdienende Elternteil Rechnungen begleichen und den Vertrag mit dem Kindergarten abschließen. Dies ist genau durchzurechnen. Denn schließt nur ein Elternteil den Vertrag mit der Kindertagesstätte und überweist die Gebühren, kann er die weder vollständig noch anteilig dem anderen Elternteil im abgekürzten Zahlungs- oder Vertragsweg zurechnen.

Wichtig

Kinderbetreuungskosten werden künftig einheitlich als Sonderausgaben und nicht mehr wie derzeit wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen. Das bedeutet, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte bei den Eltern höher ausfallen könnte und der Aufwand in Jahren mit geringem Gesamteinkommen und Verlusten verpuffen kann, da sich Sonderausgaben nicht nach § 10d EStG für die Zukunft konservieren lassen.

Verbesserungen beim volljährigen Nachwuchs

Kindergeld und Steuervergünstigungen (z. B. Kinder- und Ausbildungsfreibetrag, Abzug von Schulgeld, Ermäßigung beim Solidaritätszuschlag und bei der Kirchensteuer) und sonstige Privilegien (z. B. Riester-Zulage) erhalten Unternehmer für ihre volljährigen Kinder ab 2012 ohne Einkommensgrenze. Die Förderung entfällt nicht mehr für den Sprössling in Berufsausbildung, dessen Einkünfte und Bezüge oberhalb von 8.004 EUR im Jahr liegen. Sofern im laufenden Jahr die Schwelle überschritten werden könnte, sollte das Kind Ausgaben vorziehen und Einnahmen auf 2012 aufschieben.

Wichtig

Im Rahmen dieser Umstellung werden Kinder über 18 nur noch bis zum Abschluss der ersten Berufsausbildung begünstigt. Insoweit müssen Eltern und Arbeitgeber beachten, dass ein beschäftigtes volljähriges Kind ab 2012 einer schädlichen Erwerbstätigkeit nachgehen kann und damit die Förderung entfällt. Erlaubt ist aber eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit unter 20 Stunden oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis (400-EUR-Job).

Der nach dem Ende der Wehrpflicht und des Zivildienstes zum 1.7.2011 eingeführte Bundesfreiwilligendienst wird über den durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie geänderten § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d EStG berücksichtigt. Für die Dauer des Wehr- bzw. Zivildienstes wurde zuvor kein Kindergeld bewilligt, die Zeit wurde nur bei der Ausbildung an das 25. Lebensjahr drangehängt.

Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

2 Verbesserungen können Betriebe nutzen:

1. Wird für die Übergabe betrieblichen Vermögens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge als Gegenleistung eine lebenslange Rente verlangt, lässt sich diese auch dann als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG bei den Sonderausgaben abziehen, wenn Kinder

oder Enkel jenseits der Grenze wohnen. Denn der Bezug auf die unbeschränkte Steuerpflicht in verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit^[12].

2. Beim beschränkt steuerpflichtigen Vermögensanfall wird der Antrag auf unbeschränkte Steuerpflicht ermöglicht, um dadurch statt einheitlich 2.000 EUR die höheren Freibeträge nach § 16 Abs. 1 ErbStG von 20.000 - 500.000 EUR nutzen zu können. Das ist nicht generell günstig, weil die unbeschränkte Steuerpflicht das Weltvermögen und die beschränkte nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, 121 BewG nur inländisches Grund- und bestimmtes Betriebsvermögen sowie Anteile an Kapitalgesellschaften erfasst. Der Antrag kann sowohl für künftige Erwerbe als auch für solche aus nicht bestandskräftigen Veranlagungen gestellt werden - also auch für Zuwendungen vor der Erbschaftsteuerreform 2009.

Betreuungsleistung

Berufsmäßige Betreuer und Verfahrenspfleger unterliegen nicht mehr § 15 EStG und somit auch nicht der Gewerbesteuer^[13]. Es handelt sich um sonstige selbstständige Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Da in allen offenen Fällen der Gewerbesteuermessbescheid von Amts aufgehoben wird^[14], sollten Betroffene prüfen, ob dies geschehen ist.

Darüber hinaus können ehrenamtliche Vormünder, Pfleger und rechtliche Betreuer ab 2011 erstmals den Freibetrag als Übungsleiter gem. § 3 Nr. 26 EStG bis zu 2.100 EUR nutzen. Zuvor gab es nur den Ehrenamtszuschlag von 500 EUR nach § 3 Nr. 26a EStG.

Fußnoten

- [1] BMF, Schreiben v. 6.7.2010, BStBl 2010 I S. 614.
- [2] BFH, Beschluss v. 3.5.2011, VIII B 18/10.
- [3] FG Köln, Urteil v. 19.5.2011, 10 K 4126/09, Revision unter X R 32/11; FG Köln, Urteil v. 8.6.2011, 6 K 121/10, FG Baden-Württemberg Urteil v. 2.2.2011, 7 K 2005/08, Revision unter X R 32/11.
- [4] BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 5/07, BStBl 2010 II S. 687.
- [5] BFH, Urteil v. 24.2.2011, VI R 12/10.
- [6] BFH, Urteil vom 11.3.2010, VI R 7/08, BFH/NV 2010 S: 1718.
- [7] FG München, Urteil v. 3.3.2011, 5 K 3379/08; FG Münster, Urteil v. 30.9.2010, 5 K 3976/08 E.
- [8] BFH, Urteil v. 20.5.2010, VI R 53/09, BStBl 2011 II S. 723.
- [9] BFH, Urteil v. 30.6.2010, VI R 45/09, BStBl 2011 II S. 45.
- [10] FG Köln, Urteil v. 16.6.2011, 10 K 3761/08.
- [11] BFH, Urteil v. 25.11.2010, III R 79/09, BStBl 2011 II S. 450.
- [12] EuGH, Urteil v. 31.3.2011, C-450/09, BFH/NV 2011 S. 1096.
- [13] BFH, Urteil v. 15.6.2010, VIII R 10/09, BStBl 2010 II S. 906.
- [14] OFD Münster, Verfügung v. 15.11.2010, Kurzinformation ESt Nr. 24/2010.

1.3 Aspekte bei der Umsatzsteuer

Elektronische Rechnungen

Durch die Neufassung des § 14 Abs. 1 und 3 UStG werden die Anforderungen an eine elektronische Rechnung für die Umsatzsteuer deutlich reduziert. Zum Vorsteuerabzug genügen Rechnungen, die übermittelt werden

- per E-Mail,
- im EDI-Verfahren,
- als PDF- oder Textdatei,
- per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax),
- im Wege des Datenträgeraustauschs,
- mit qualifizierter elektronischer Signatur,
- als DE-Mail oder E-Post.

Dabei ist es dem Unternehmer freigestellt, wie er die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung sicherstellen möchte, etwa durch innerbetriebliche Kontrollverfahren. Weitere Infos siehe Frage-Antwort-Katalog des BMF vom 18.4.2011^[1].

Wichtig

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschau dürfen im Gegenzug auch elektronisch gespeicherte elektronische Rechnungen eingesehen werden und der Außenprüfer darf die eingesetzten DV-Systeme nutzen. Damit werden die Zugriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung erweitert, denn zuvor war der Datenzugriff nur im Rahmen einer Außenprüfung zulässig.

Durchführungs-Verordnung

Ab dem 1.1.2012 ändert sich die UStDV:

- Anpassung der Nachweispflichten bei Ausfuhrlieferungen in Drittländer und innergemeinschaftliche Lieferungen beim beleg- und buchmäßigen Nachweis sowie neue Pflichten bei Fahrzeugen zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs. Durch die Umstellung der bisherigen Soll- auf Muss-Vorschriften und in der Tendenz höheren inhaltlichen Anforderungen kommt es zu erhöhten Pflichten für Unternehmer.
- Ein Unternehmer führt bei Geldwechselgeschäften keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistungen aus. Vor dem 1.10.2011 ausgeführte dürfen noch als Lieferung behandelt werden^[2].
- Für ab 2012 erworbene Wirtschaftsgüter erfolgt die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei Beträgen bis 2.500 EUR ist nicht mehr erst bei der Erklärung für das letzte Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums, sondern vorzeitig bereits für den Zeitraum, in dem sich die Verhältnisse geändert haben. Ein Berichtigungsbetrag von über 6.000 EUR ist bereits in der Voranmeldung anzugeben.

Istversteuerung

Die für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten maßgebliche Umsatzgrenze von 500.000 EUR halbiert sich nicht wie zunächst vorgesehen zum 1.1.2012, sondern wird auf Dauer beibehalten, um dem Mittelstand mehr Planungssicherheit zu gewähren. Damit bleibt auch die Übereinstimmung mit der Umsatzgrenze für die Buchführungspflicht bestehen, sodass sowohl bei der Umsatz- als auch den Ertragsteuern einheitlich die Einnahme erst bei Zufluss zählt. Das schafft Liquiditätsvorteile, weil Umsatzsteuer erst ans FA abzuführen ist, wenn und soweit der Kunde gezahlt hat und der Vorsteuerabzug für die bezogenen Eingangsleistungen trotzdem sofort - ohne Rücksicht auf eine Bezahlung - vorgenommen werden kann.

Viele weitere aktuelle Sachverhalte in Kurzform

- Geschenke von geringem Wert unterliegen nicht der Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG. Das gilt neben Probeexemplaren auch für Warenmuster^[3].
- Zuwendungen an Arbeitnehmer im betrieblichen Interesse unterliegen nicht der Umsatzsteuer, wenn die Bruttokosten einer Betriebsveranstaltung pro Teilnehmer die Freigrenze von 110 EUR nicht übersteigen. Der Vorsteuerabzug scheidet aus, wenn die Freigrenze überschritten ist, dafür ist auch keine Wertabgabe zu versteuern^[4].
- Mit Urteil vom 18.8.2011^[5] hat der BFH entschieden, dass es für die Steuerfreiheit ärztlicher Leistungen ausreichend ist, dass diese Teil eines auf Patientenheilung ausgerichteten Gesamtverfahrens in einem Krankenhaus sind. Nicht steuerfrei sind allgemeine Leistungen mit einem mittelbaren Bezug zur dort ausgeübten Heilbehandlung.
- Dem EuGH liegen unter C-395/11 Fragen zur Umkehr der Steuerschuld in der Baubranche vor, inwieweit sich dies auch auf Lieferungen erstreckt und nur für Empfänger mit zumindest 10 % Bauleistungen gilt^[6]. Sollte das gegen EU-Recht verstoßen, können sich hieraus in der Praxis viele Rechtsfolgen ergeben. Unternehmer sollten zunächst die geltenden Regeln anwenden und ein Urteil abwarten.
- Gehört ein gemischt-genutztes Gebäude mehreren Personen zusammen und nutzt es nur ein Partner teilweise unternehmerisch, wird der andere durch die Vermietung seines Anteils nicht wirtschaftlich tätig und kann keine Vorsteuer absetzen^[7].
- Will ein Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung bei Anlagegütern noch

uneingeschränkt nutzen, muss er bis Ende 2011 verkaufen. Ab 2012 ist § 25a UStG nur noch anwendbar, wenn der Wiederverkauf aufgrund seiner Häufigkeit zur normalen Tätigkeit des Unternehmers gehört^[8].

- Ein Unternehmer haftet gegenüber dem FA auch dann für unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer, wenn die Rechnung nicht alle gesetzlichen Inhalte des § 14 Abs. 4 UStG enthält oder vermeintlich als eine solche angesehen wird und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt^[9]. Er kann sich jetzt nicht mehr mit dem Argument vor der Haftung retten, dass nur formale Fehler vorliegen.

Praxis-Tipp

Ausgestellte Rechnungen sind dahingehend im Rahmen der Abschlussarbeiten zu prüfen. Generell sollte sich der abweichende Charakter von Angeboten oder Kostenvoranschlägen über künftige Leistungen schon eindeutig aus Aufmachung und Bezeichnung ergeben, um die irrtümliche Einstufung als Rechnung zu vermeiden.

- Beim Unternehmer sind innergemeinschaftliche Lieferungen steuerpflichtig, wenn die Voraussetzungen des § 6a UStG durch Nachweis zwar vorliegen, jedoch bewusst die Identität der wahren Erwerber zum Umsatzsteuerbetrug zu verschleiern^[10].
- Stellen Unternehmer ihren als freien Mitarbeiter beschäftigten Handelsvertretern ein Kfz zur Nutzung zur Verfügung, hat dies nach der Verfügung der OFD Karlsruhe vom 5.4.2011^[11] verschiedene Auswirkungen auf die Umsatzsteuer sowie den Vorsteuerabzug beim Handelsvertreter. Das sollte vor Erstellung der Jahreserklärung beachtet werden.
- Die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z. B. Firmenwert oder Kundenstamm ist in allen offenen Fällen eine sonstige Leistung. Unternehmer dürfen Übertragungen bis zum 30.6.2011 noch als Lieferung behandeln^[12].
- Verpflichten Gastspieldirektionen Künstler und verkaufen dann Programme an Veranstalter, werden die Umsätze nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG ermäßigt besteuert. Auf vor 2012 ausgeführte Leistungen dürfen jedoch noch 7 % angewendet werden^[13].
- Physiotherapeutische Maßnahmen und Massagen sind ab 2012 nur noch nach § 4 Nr. 14a UStG steuerfrei, wenn nachweislich ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Deshalb werden vom Patient selbst bezahlte Maßnahmen vom FA nicht mehr anerkannt, die im Anschluss an eine ärztliche Diagnose erfolgen^[14].
- Integrationskurse nach dem Aufenthaltsgesetz dürfen aufgrund eines vor dem 31.3.2011 abgeschlossenen Vertrags entgegen von Abschn. 4.21.2 Abs. 3a UStAE noch umsatzsteuerpflichtig behandelt werden. Das vermeidet den Wegfall des Vorsteuerabzugs und die Korrektur nach § 15a UStG^[15].
- Der Ort der sonstigen Leistung hat sich für Umsätze ab dem 1.1.2011 (Leistungen im Zusammenhang mit Messen, Ausstellungen, Veranstaltungen^[16]) und ab dem 1.7.2011 geändert (Anpassung an EU-Recht^[17]).
- Seit dem 1.7.2011 kann die Tätigkeit eines geschäftsführenden Komplementärs einer KG umsatzsteuerlich nicht mehr selbstständig ausgeübt werden^[18].
- Die Bemessungsgrundlage für eine Leistung ändert sich nicht durch Abtretung der Forderung gegen einen geringeren Kaufpreis^[19]. Der abtretende sollte durch zivilrechtliche Vereinbarungen mit dem Inkassobüro vorzeitig dafür sorgen, dass er die Höhe der Entgeltsminderung erfährt, weil eine Nicht- oder Minderzahlung ans Inkassobüro im Nachhinein zur Entgeltsminderung führt, wenn er dies nachweist.
- Die Abgabe von Speisen und Fastfood an Imbissständen mit Verzehrtheke, Pizzastand und Kinofoyer zum sofortigen Verzehr ist i. d. R. eine Lieferung zubereiteter Mahlzeiten und unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, sofern es Nahrungsmittel aus der Anlage 2 zum UStG sind^[20]. Korrekturen zugunsten des Nettogewinns um 12 Prozentpunkte sind spätestens für die Umsatzsteuerjahreserklärung vorzunehmen.
- Der Partyservice unterliegt hingegen dem Regelsteuersatz, sofern nicht lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement geliefert werden^[21]. Catering- oder

Partyservice-Unternehmen können die 19 % teilweise vermeiden, wenn sie eine strikte Aufteilung in 2 getrennte Betriebe - Speiselielieferung und Dienstleistungen - vornehmen^[22].

- Bei kurzfristigen Beherbergungsleistungen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG sollten diverse Verwaltungsanweisungen zu den unterschiedlichen Steuersätzen für reine Übernachtungsleistung (7 %) und Verpflegung und sonstige gesondert in Rechnung gestellte Leistungen (19 %) beachtet werden (Abschn. 12.6 UStAE). Das hat dann auch Auswirkungen auf die Lohnsteuer bei den Reisekosten der Beschäftigten.
- Gewinnunabhängige Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen an die Komplementär-GmbH sind umsatzsteuerpflichtig: Die GmbH kann wie auch die zahlende KG Vorsteuer abziehen^[23].
- Unklar ist der Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung bei Korrektur einer fehlerhaften Rechnung. Eine Rückwirkung auf das Ausstellungsdatum vermeidet Nachzahlungszinsen und könnte möglich sein^[24] was die Verwaltung allerdings - noch - anders sieht^[25]. Der BFH hat bislang offen gelassen, ob er seine bisherige Rechtsprechung aufgibt und eine rückwirkende Vorsteuerberichtigung für zulässig hält.
- Der ermäßigte Steuersatzes für die Personenbeförderung durch die Binnenschifffahrt gem. § 28 Abs. 4 UStG gilt für Umsätze ab dem 1.1.2012 nicht mehr.
- Zum 1.1.2011 wurde die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Lieferung von Kälte- und Wärme, Industrieschrott, Altmetall, sonstigen Abfallstoffen, Gold sowie für die Reinigung von Gebäuden eingeführt. Hinzu kam die Umstellung zum 1.7.2011 bei Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen, wozu Übergangsregeln nach altem Recht bis zum 30.9.2011 nutzbar waren^[26]. BMF sowie OFD Karlsruhe haben hierzu eine Vielzahl praxisrelevanter neuer Schreiben veröffentlicht. Das betrifft auch Bauleistungen. Zur Erstellung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung sollten diese beachtet werden.

Wichtig

Der leistende Unternehmer hat die steuerpflichtige Umsätze und der Leistungsempfänger als Schuldner seine Steuer in der Anlage UR zur Umsatzsteuererklärung und in der Voranmeldung in den entsprechenden Zeilen anzugeben^[27].

- Bei Anschaffung nach 2010 oder Herstellung aufgrund eines nach 2010 gestellten Bauantrags von gemischt genutzten Gebäuden ist nach § 15 Abs. 1b UStG, Abschn. 15.6a UStAE der Vorsteuerabzug nur möglich, soweit der Aufwand auf die unternehmerische Nutzung entfällt. Der Gegenstand kann aber vollständig dem Unternehmensvermögen zugeführt werden^[28]. Bei Vorgängen vor 2011 ist ein vollständiger Vorsteuerabzug möglich und es kommt zur Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Der Vorsteuerabzug aus gemischt genutzten Grundstücken erfordert eine mindestens 10 %ige steuerpflichtige unternehmerische Nutzung, sodass z. B. Ärzte und Versicherungsvertreter mit steuerfreien Leistungen keine Vorsteuer geltend machen können^[29]. Die Vorsteuerabzugsbeschränkung gilt jedoch nicht bei Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerken, Ferienwohnungen, Mehrzweckhallen mit zeitlich wechselnder Nutzungen und Grundstücke für den privaten Bedarf des Personals.

Wichtig

Die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen ist grundsätzlich durch den Vorsteuerabzug in der Voranmeldung des Leistungsbezugs zu treffen, spätestens mit Abgabe der Jahreserklärung bis Ende Mai des Folgejahres^[30]. Eine spätere Zuordnung, z. B. durch die Abgabe einer berichtigten USt-Jahreserklärung, ist nicht zulässig^[31].

- Die 1/11-Vorauszahlung bei Dauerfristverlängerung ist nicht stets mit der Dezember-Vorauszahlung zu verrechnen und ein Überschuss zu erstatten. Die Verrechnung kann erst dann erfolgen, wenn die Umsatzsteuer-Jahreserklärung dem Finanzamt vorliegt^[32]. Die Anwendung ist auf Insolvenzfälle beschränkt und ansonsten bleibt es zunächst bei der

Anrechnung der Sondervorauszahlung nach § 47 UStDV bei der Zahllast der letzten Umsatzsteuer-Voranmeldung des Jahres^[33].

- Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass^[34] wird nahezu wöchentlich ergänzt, aktualisiert oder in Teilen neu gefasst. Dass sollte von Unternehmern beachtet werden. Die BMF-Internetseite bietet eine konsolidierte, den aktuellen Stand wiedergebende Fassung des UStAE als pdf, unter Steuern/Veröffentlichungen zu den Steuerarten/Umsatzsteuer.
- Der Listenpreis kann auch für die Umsatzbesteuerung der Privatnutzung eines betrieblichen Pkw verwendet werden, indem für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Pauschalabschlag von 20 % erfolgt. Ist der Anteil der Aufwendungen ohne Vorsteuer (Kfz-Steuer, Versicherungen) höher, darf dieser nicht geltend gemacht werden^[35]. Die nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbare Umsatzsteuer ist nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu ermitteln und auf den Zeitpunkt der Entnahme hinzuzurechnen. Es kommt nicht auf die tatsächliche festgesetzte Umsatzsteuer an^[36]. Wollen Unternehmer weniger Umsatzsteuer zahlen, müssen sie entweder ein Fahrtenbuch führen oder die Privatnutzung anhand geeigneter Unterlagen schätzen.

Fußnoten

- [1] BMF, Schreiben v. 18.4.2011, IV D 2 - S 7287-a/09/10004, aktualisiert am 26.7.2011.
- [2] BMF, Schreiben v. 5.10.2011, IV D 2 - S 7100/08/10009:002.
- [3] BMF, Schreiben v. 31.8.2011, IV D 2 - S 7109/09/10001.
- [4] BFH, Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10, BFH/NV 2011 S. 717.
- [5] BFH, Urteil v. 18.8.2011m V R 27/10.
- [6] Vorlage BFH, Beschluss v. 30.6.2011, V R 37/10.
- [7] BFH, Urteil v. 7.7.2011, V R 41/09.
- [8] BMF, Schreiben v. 11.10.2011, IV D 2 - S 7421/07/10002.
- [9] BFH, Urteil v. 17.2.2011, V R 39/09, BStBI 2011 II S. 734.
- [10] BMF, Schreiben v. 26.9.2011, IV D 3 - S 7141/08/10001; BFH, Urteil v. 11.8.2011, V R 50/09.
- [11] OFD Karlsruhe, Verfügung v. 5.4.2011, 100/19.
- [12] BMF, Schreiben v. 8.6.2011, IV D 2 - S 7100/08/10009:001.
- [13] BMF, Schreiben v. 30.9.2011, IV D 2 - S 7238/11/10001.
- [14] FinMin Nordrhein-Westfalen, Erlass v. 4.7.2011, S 7170 - 26 - VA.
- [15] BMF, Schreiben v. 8.8.2011, BStBI 2011 I S. 755.
- [16] BMF, Schreiben v. 4.2.2011, IV D 3 - S 7117/10/10006, BStBI 2011 I S. 162.
- [17] BMF, Schreiben v. 10.6.2011, IV D 3 - S 7117/11/10001.
- [18] BMF, Schreiben v. 2.5.2011, BStBI 2011 I S. 490.
- [19] BFH, Urteil v. 6.5.2010, V 15/09, BStBI 2011 II S. 142.
- [20] EuGH, Urteile v. 10.3.2011, C-497/09; C-499/09; C-501/09, BFH, Urteile v. 30.6.2011, V R 3/07, V R 35/08; V R 18/10 und v. 8.6.2011, XI R 37/08, XI R 33/08.
- [21] EuGH, Urteil v. 10.3.2011, C-502/09:
- [22] FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 12.5.2011, 6 K 1649/09.
- [23] BFH, Urteil v. 3.3.2011, V R 24/10, BFH/NV 2011 S. 1092.
- [24] EuGH, Urteil v. 15.7.2010, C-368/09, BFH/NV 2010 S. 1024.
- [25] FinMin Brandenburg, Erlass v. 9.3.2011, 31 - S 7300 - 3/10.
- [26] BMF, Schreiben v. 22.9.2011, IV D 3 - S 7279/11/10001-02.
- [27] BMF, Schreiben v. 26.9.2011, D 3 - S 7344/11/10001, Umsatzsteuererklärung 2011 sowie IV D 3 - S 7344/11/10002, Voranmeldung.
- [28] BMF, Schreiben v. 22.6.2011, BStBI 2011 I S. 597.
- [29] BFH, Urteil v. 11.3.2009, XI R 69/07, BStBI 2009 II S. 496.
- [30] BFH, Urteil v. 7.7.2011, V R 42/09.
- [31] OFD Karlsruhe, Verfügung v. 28.1.2009, S 7300.
- [32] BFH, Urteil v. 16.12.2008, VII R 17/08, BStBI 2010 S. 91.
- [33] FinMin Brandenburg, Erlass v. 26.9.2011, 31 -S 7348 - 1/09.
- [34] UStAE, BMF, Schreiben v. 1.10.2010, BStBI 2010 I S. 846.
- [35] BFH, Urteil v. 19.5.2010, XI R 32/08, BStBI 2010 II S. 1079.
- [36] BFH, Urteil v. 7.12.2010, VIII R 54/07, BStBI 2011 II S. 451.

1.4 Weitere praxisrelevante Änderungen im Kurzüberblick

Buchhaltung und Bilanz

- Die Verpflichtung, verkaufte Waren auf Kundenverlangen zeitlich befristet wieder zurückzukaufen, ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 und 3 EStG mit dem dafür erhaltenen Entgelt zu passivieren, nicht hingegen die Zahlung für das Risiko des späteren Preisverfalls als Rückstellung für drohende Verluste aus einem schwebenden Geschäft nach § 5 Abs. 4a EStG. Der Käufer hat die Option als nichtabnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut deckungsgleich mit dem Wert der passivierten Verbindlichkeit auszuweisen und erfolgswirksam auszubuchen, wenn er hiervon Gebrauch macht oder das Recht verfallen ist^[1]. Das betrifft z. B. den Kfz-Händler, der den gebrauchten Wagen nach Ablauf der Leasing-, Miet- oder Mindestvertragslaufzeit zu einem verbindlich festgelegten Preis oder dem dann aktuellen Verkehrswert wieder zurücknehmen muss.
- Ein Vertreter hat Rückstellungen für die Verpflichtung zur Nachbetreuung von Versicherungsverträgen - entgegen BMF-Schreiben v. 28.11.2006^[2] - mit den Einzel- und Gemeinkosten zu bilden^[3].
- I. H. der erwartenden Kosten für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine gewinnmindernde Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Als Bewertungsmaßstab kommt die einfache Multiplikation der Jahreskosten mit 5,5 in Betracht^[4].
- Ein Großbetrieb kann eine Rückstellung für anteilige Raum-, Steuerberater- und eigene Personalkosten einer künftigen BP bilden, auch wenn am Bilanzstichtag keine Prüfungsanordnung vorliegt^[5].
- Das BMF-Schreiben vom 26.11.2010^[6] zu der Aufbewahrung der mittels Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzählern erfassten Geschäftsvorfälle ist zu beachten.
- Wurden 2011 Wirtschaftsgüter ins Betriebsvermögen eingelegt, nachdem zuvor bei den Überschusseinkünften AfA geltend gemacht worden war, wird die Bemessungsgrundlage jetzt über den geänderten § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG durch verschiedene Fallgruppen anders berechnet^[7].
- Benutzten Unternehmer für die Pendelstrecke Wohnung/Betrieb abwechselnd öffentliche Verkehrsmittel und den Pkw, wird ab 2012 jahresbezogen berechnet, ob die Entfernungspauschale oder die Summe der Ticketkosten mehr bringt. Damit entfallen zwar umfangreiche Berechnungen, aber Selbstständige können nicht mehr pro Tag den höheren Abzug von Betriebsausgaben geltend machen. Damit ist die tageweise Überprüfung letztmals für 2011 möglich, was zu einem höheren Betriebsausgabenabzug führen kann.
- Das neue Bilanzrecht ist im Abschluss 2011 zum zweiten Mal verpflichtend anzuwenden.
 - Selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter können aktiviert werden (Ansatzwahlrecht), steuerlich bleiben die Aufwendungen weiter abzugsfähig und stehen nicht für Gewinnausschüttungen zur Verfügung.
 - Rückstellungen für künftige Verpflichtungen sind durch Berücksichtigung künftiger Lohn-, Preis- und Personalentwicklungen realistisch zu berücksichtigen und abzuzinsen.
 - Abweichende steuerliche Wahlrechte müssen im HGB-Abschluss nicht nachvollzogen werden, sind aber in laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.
 - Wahlrecht zum Ausweis aktiver latenter Steuern anstelle einer Aktivierungspflicht.
 - Es gibt keine Bilanzierungshilfe für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen mehr.
 - Erweiterung der Angaben im Anhang für Bewertungseinheiten und für latente

Steuern.

- Das BMF-Anwendungsschreiben zu den Regelungen bei Überführung und Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 EStG^[8] ist in allen offenen Fällen und somit auch für den Abschluss 2011 anzuwenden.
- Bei Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Privatvermögen an die Personengesellschaft sind bei Vorgängen ab dem 1.7.2009 die Vorgaben der Finanzverwaltung zu beachten^[9]. Das betrifft Einbringungen gegen Entgelt, Schuldübernahme, Veräußerungsrente, eigenkapitalersetzendes Darlehen, unentgeltlich als verdeckte Einlage sowie als Sacheinlage bei Gewährung von Gesellschaftsrechten.
- Der Entwurf des BMF-Anwendungsschreibens vom 2.5.2011 zum UmwStG (Umwandlungssteuer-Erlass) bezieht sich auf die Neuregelungen, die durch das SEStEG in Kraft getreten waren, z. B. bei der grenzüberschreitenden Umstrukturierung von Unternehmen im EStG und KStG mit Handelsregistereintrag ab dem 13.12.2006.
- Die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter gem. § 7 Abs. 2 EStG ist für Erwerbe in 2011 nicht mehr nutzbar. Nicht ausreichend war eine Bestellung noch in 2010.
- Die EU-Kommission hält die Regeln in § 6b EStG beim Übertrag stiller Reserven für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (förmliche Aufforderung vom 29.9.2011, IP/11/1127) und will Deutschland vor dem EuGH verklagen. Unternehmen mit Auslandsbezug halten Besteuerungsfälle in Erwartung einer Änderung des § 6b EStG offen.
- Das häusliche Arbeitszimmer kann wieder bis zu 1.250 EUR berücksichtigt werden, wenn - etwa Handelsvertretern oder selbstständigen Außendienstlern - für die betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Das BMF-Schreiben vom 2.3.2011^[10] gibt umfangreiche Erläuterungen, auch zum Vollabzug und im Hinblick auf Arbeitnehmer.

Ermittlung des Einkommens

- Die Kosten einer Ausbildung direkt nach Erststudium oder erster Berufsausbildung nach Schulabschluss sind Betriebsausgaben, auch wenn der Beruf später im Ausland ausgeübt werden kann^[11]. In der Höhe begrenzte Sonderausgaben sind vermeidbar und ein Verlustvortrag ist möglich. Selbstständige können diese günstige Rechtsprechung aber nicht nutzen, da es über das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz zur "Klarstellung" kommt, dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium rückwirkend ab 2004 weiterhin nur begrenzt abzugsfähige Sonderausgaben sind. Ab 2012 steigt zumindest die Höchstgrenze des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG von 4.000 auf 6.000 EUR.
- Fachliteratur gehört auch dann zu den Betriebsausgaben, wenn sie allgemeinbildend ist, weil sie auch von Personen ohne Bezug zum Beruf gelesen wird. Entscheidend ist nur, ob das Buch im Betrieb tatsächlich verwendet wird oder der Einsatz geplant war^[12].
- Bei doppelter Haushaltsführung wird die sog. umgekehrte Familienheimfahrt nicht anerkannt, wenn Partner oder Kinder zum Beschäftigungsort kommen. Betriebsausgaben oder Werbungskosten und die steuerfreie Arbeitgeber-Erstattung sind nur möglich, wenn dienstliche Gründe den auswärts tätigen Unternehmer oder Arbeitnehmer am Besuch seiner Familie am Wochenende hindern^[13].
- Gehören mehrere Kfz zum Betriebsvermögen, ist der Privatanteil grundsätzlich für jeden Pkw anzusetzen^[14] und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten das Kfz mit dem höchsten Listenpreis. Lediglich Lkw, Zugmaschinen, Werkstattwagen und Arbeitnehmern überlassene Pkw des Betriebsinhabers sind ausgeschlossen. Daher sollten Fahrtenbücher statt dem Listenpreis genutzt werden. Gestartet wird "in der Silvesternacht 2011" mit der Erfassung des Kilometerstands.

Wichtig

Beim BFH ist unter VI R 51/11 die Revision zu der Frage anhängig, ob der Bruttolistenpreis - deutlich über Verkehrspreis - noch zeitgemäß ist, oder ob übliche Rabatte zu berücksichtigen sind.

- Steuererstattungszinsen nach § 233a AO gehören entgegen der BFH-Rechtsprechung^[15] rückwirkend über das JStG 2010 zu den Betriebseinnahmen. Es ist davon auszugehen, dass der BFH seine Ansicht in einem neuen Revisionsverfahren unter VIII R 1/11 bestätigen wird.
- Sofern Verträge mit Angehörigen vorliegen, ist die Beurteilung des BMF zu Darlehen^[16] und der OFD Niedersachsen zu Grundstücksübergaben^[17] zu beachten.
- Bei der betrieblichen Vermögensübergabe ist für die Sicherung des Sonderausgabenabzugs die BFH-Rechtsprechung zu willkürlich ausgesetzten Versorgungsleistungen zu beachten, Vertragsänderungen sind schriftlich zu belegen^[18].
- Unterliegt der 2011 angefallene Veräußerungsgewinn sowohl dem Teileinkünfteverfahren als auch der vollen Steuerpflicht, darf der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG - entgegen H 16 Abs. 13 EStH - vorrangig mit dem Gewinn verrechnet werden, der zu 40 % steuerfrei bleibt^[19]. Damit verbleibt mehr normal besteuert Gewinn für die Tarifiermäßigung des § 34 EStG, die beim Teileinkünfteverfahren nicht greift.
- Für Selbstständige kommt der Abschluss einer Rürup-Rente in Betracht. Die Beiträge wirken sich 2011 zusammen mit den übrigen Altersvorsorgeaufwendungen bis zu 14.400 EUR (Ehegatten das Doppelte) als Sonderausgaben aus. Geschieht dies noch im laufenden Jahr, darf die Rente ab Vollendung des 60. Lebensjahrs fließen. Beim Vertragsabschluss 2012 muss der Sparer mindestens 62 Jahre alt sein und damit 2 Jahre länger warten.
- Ergibt sich bei den als Sonderausgaben abzugsfähigen Versicherungsbeiträgen oder bei der Kirchensteuer nach der jahresbezogenen Verrechnung der Erstattungen und steuerfreien Zuschüssen ein Überhang, wird dieser ab 2012 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte hinzugerechnet. Sofern noch entsprechende Rückzahlungen erwartet werden, sollten diese bis Jahresende fließen. Dann werden sie nach § 175 AO in den Vorjahren berücksichtigt und der Aufschlag auf das Einkommen wird verhindert.
- Zu Geld- oder Sachspenden aus dem Betriebsvermögen siehe das BMF-Schreiben vom 4.5.2011^[20]. Die Spenden wirken sich mit 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 0,4 % der Summe von Umsätzen und Gehältern aus. Begünstigt sind jetzt auch Auslandsspenden^[21].
- Der festgestellte Verlustvortrag berücksichtigt Besteuerungsgrundlagen nur in dem Umfang, in dem sie der Steuerfestsetzung zugrunde liegen (Neuregelung in § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG). Unternehmer können durch die Bindung an den Einkommensteuer- als Grundlagenbescheid jetzt keinen separaten Feststellungsantrag mehr stellen^[22].
- Der Antrag auf Ermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer gem. § 35b EStG sollte nicht vergessen werden, wenn Einkünfte zuvor der Erbschaftsteuer unterlegen haben.

Sachverhalte außerhalb des EStG

- Zur Hinzurechnung von Finanzierungskosten nach § 8 Nr. 1 GewStG ist der überarbeitete Länder-Anwendungserlass vom 30.8.2011 (ohne Az.) zu beachten, der aktuelle Änderungen, Ausnahmen und neue Hinweise beinhaltet - z. B. zu Reinigung von Berufskleidung, Hotelnutzung, Anmietung von Kfz und Maschinen, Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlage- oder Umlaufvermögen, Pensionsrückstellung, Erbbauzinsen sowie Nutzung von Rechten.
- Durch das sog. Bankenprivileg des (§ 19 Abs. 4 GewStDV) entfällt die Hinzurechnung der Finanzierungsaufwendungen gem. § 8 Nr. 1a GewStG für Leasingunternehmen ab 2011 nur noch, wenn sie als Finanzdienstleistungsinstitut qualifiziert sind und wenigstens 50 % der Umsätze hierauf entfallen^[23].
- Bei neu gestellten Anträgen auf verbindliche Auskunft zu kleineren Rechtsproblemen entfallen bei Gegenstandswerten bis 9.999 EUR 121 - 196 EUR oder einer Bearbeitungszeit von bis zu 2 Stunden 50 bis 100 EUR Gebühren. Ein Antrag ist auch dann gebührenpflichtig ist, wenn ihn das FA aus formalen Gründen ablehnt^[24].
- Die Investitionszulage sinkt 2012. Insoweit kann es sich anbieten, geplante Investitionen vorzuziehen, um noch die verbesserte Förderung zu erhalten. Maßgebend ist gem. § 4 Abs. 2 Satz 3 InvZuLG bereits die Bestellung bzw. die Aufnahme des Herstellungsvorgangs.

- Sollen Geschäftshaus oder Wohnung erworben werden, sollte man dies in Schleswig-Holstein und Rheinland-Pfalz vorziehen, die Grunderwerbsteuer steigt dort zum 1.1. bzw. 1.3.2012 von 3,5 auf 5 %. Ausschlaggebend für die Tariffhöhe ist das Datum des notariell beurkundeten Kaufvertrags, unabhängig von Besitzerwechsel, Grundbucheintragung und Kaufpreiszahlung. Dabei sind im Kaufvertrag nicht steuerbare Teile (nicht wesentliche Gebäudebestandteile, Zubehör, Betriebsvorrichtungen) gesondert aufzulisten.
- Grundstücks- oder Anteilsübertragungen im Rahmen bestimmter betrieblicher Umwandlungsvorgänge sind ab 2009 Grunderwerbsteuerbefreit (§ 6a Satz 4 GrEStG). Dies wurde jetzt rückwirkend auf Personengesellschaften erweitert, wenn das herrschende Unternehmen zu mindestens 95 % beteiligt ist. In offenen Bescheiden sollte eine Steuererstattung angestrebt werden^[25].
- Zur Bewertung von Unternehmen und GmbH-Anteilen ist der sehr ausführliche einheitliche Ländererlass vom 17.5.2011^[26] zu beachten, sowohl hinsichtlich der Erbschaftsteuerreform als auch für ertragsteuerliche Zwecke^[27].
- Die Vorschriften zur Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 6 AO gelten jetzt auch bei Ein- oder Ausfuhrabgaben, die von einem anderen EU-, EWR- oder assoziierten Staat verwaltet werden.
- Ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO - 2.500 bis 250.000 EUR - wird bereits verhängt, wenn unkooperative Unternehmer ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen einer Außenprüfung nicht fristgerecht nachkommen. Zwar ist die mehrfache Festsetzung wegen derselben Verpflichtung^[28], bei der Verletzung mehrerer Pflichten oder einer fortdauernden Pflichtverletzung^[29] nicht zulässig. Da es effektiver als das alternative Zwangsgeld ist, das höchstens 25.000 EUR beträgt und entfällt, wenn der Steuerpflichtigen seiner Verpflichtung doch noch nachkommt, ist nachvollziehbar, dass die FÄ sich in der Prüfungspraxis intensiver des Verzögerungsgelds bedienen, um das schärfere Sanktionsmittel auch dann einfordern zu können, wenn sich der Betroffene später doch kooperativ zeigt. Im Rahmen einer BP müssen Unternehmer verstärkt damit rechnen, mit dieser gut 2 Jahre alten Maßnahme konfrontiert zu werden.

Praxis-Tipp

Für weitere Infos siehe fstk November 2011, S. 26 sowie Fragen-Antworten-Katalog des BMF vom 28.9.2011 im Internet.

- Werden unbesteuerbare Betriebseinnahmen oder Erträge aus Schwarzgeld nachgemeldet, wird die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit über das JStG 2010 nur dann mit Straffreiheit honoriert, wenn die Selbstanzeige vollständig und richtig erstattet wird. Daher entfaltet die Teilselbstanzeige - anders als zuvor - in der nacherklärten Höhe keine strafbefreiende Wirkung mehr^[30]. Dies wurde über verschiedene gesetzliche Feinjustierungen in § 371 AO verschärft. Neben diesen höheren Hürden wird der Weg zur Steuerehrlichkeit auch teurer, zur Erlangung der Straffreiheit muss zugleich ein Zuschlag i. H. v. 5 % auf den Hinterziehungsbetrag geleistet werden.

Praxis-Tipp

Steuerzahler mit Gewissensbissen und in den Vorjahren unbesteuerten privaten oder betrieblichen Einnahmen sollten einen Fachmann kontaktieren, um die angedachte Selbstanzeige erfolgreich über die Bühne bringen zu können. Überschreiten Kleinunternehmer die Umsatzgrenze und melden Umsatzsteuer in der Annahme fehlender Steuerpflicht verspätet an, fehlt der Vorsatz für eine Steuerhinterziehung (BT-Drucks. 17/7133).

- Die Voraussetzungen des § 146 Abs. 2a AO zur Verlagerung der Buchführung ins Ausland haben sich vereinfacht und sind nicht mehr auf EU- und EWR-Staaten beschränkt. Lediglich die elektronische Buchführung und Aufzeichnungen können verlagert werden,

- Papierbelege sind weiterhin im Inland aufzubewahren^[31].
- Die aktualisierten Richtlinien zum ErbStG und BewG enthalten zwar wenig Neues im Vergleich zu den 5 Ländererlassen zur Erbschaftsteuerreform 2009, aber für Unternehmen einen nach Paragraphen sortierten schnelleren Überblick sowie einige wesentliche Definitionen, etwa zu
 - dem Umfang des begünstigten Produktiv- und schädlichen und jungen Verwaltungsvermögens,
 - Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft,
 - der Mindestbeteiligungsquote an einer GmbH zu mehr als 25 % sowie der begünstigten Übertragung von Anteilen im Rahmen einer Poolvereinbarung,
 - dem Erwerb bei Tod eines Gesellschafters,
 - den Behaltens-Voraussetzungen und der Ermittlung der Lohnsumme für die Steuerbefreiung von Betriebsvermögen sowie
 - den Voraussetzungen für das vereinfachte Ertragswertverfahren nach § 200 BewG.
 - Arbeitgeber müssen ab dem Jahreswechsel leicht erhöhte Beträge bei den Beitragsbemessungsgrenzen und der Versicherungspflichtgrenze sowie den Sachbezugswerten zugrunde legen.

Fußnoten

- [1] BMF, Schreiben v. 12.10.2011, IV C 6 - S 2137/09/10003.
- [2] BMF, Schreiben v. 28.11.2006, IV B 2 - S 2137 - 73/06.
- [3] BFH, Urteile v. 19.7.2011, X R 26/10; X R 8/10; X R 9/10; X R 48/08.
- [4] BFH, Urteil v. 18.1.2011, X R 14/09, BStBl 2011 II S. 496.
- [5] FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.10.2010, 3 K 2555/09, Revision unter I R 99/10.
- [6] BMF, Schreiben v. 26.11.2010, BStBl 2010 I S. 1342.
- [7] BMF, Schreiben v. 27.10.2010, BStBl 2010 I S. 1204.
- [8] BMF, Schreiben v. 24.5.2011, IV C 6 - S 2241/10/10002.
- [9] BMF, Schreiben v. 11.7.2011, BStBl 2011 I S. 713.
- [10] BMF, Schreiben v. 2.3.2011, BStBl 2011 I S. 195.
- [11] BFH, Urteile v. 28.7.2011, VI R 5/10, VI R 38/10; VI R 7/10.
- [12] BFH, Urteil v. 20.5.2010, VI R 53/09, BStBl 2011 II S. 723.
- [13] BFH, Urteil v. 2.2.2011, VI R 15/10, BStBl 2011 II S. 456.
- [14] BFH, Urteil v. 9.3.2010, VIII R 24/08, BStBl 2010 II S. 903.
- [15] BFH, Urteil v. 15.6.2010, VIII R 33/07.
- [16] BMF, Schreiben v. 23.12.2010, BStBl 2011 I S. 37.
- [17] OFD Niedersachsen, Verfügung v. 16.9.2011, S 7109 - 10 - St 172.
- [18] OFD Frankfurt, Verfügung v. 19.8.2011, S 2221 A - 82 - St 218.
- [19] BFH, Urteil v. 14.7.2010, X R 61/08, BStBl 2010 II S. 1011.
- [20] BMF, Schreiben v. 4.5.2011, IV C 4 - S 2223/07/0018:004.
- [21] BMF, Schreiben v. 16.5.2011, IV C 4 - S 2223/07/0005:008.
- [22] OFD Münster, Verfügung v. 10.6.2011, Kurzinfo ESt 18/2011.
- [23] Ländererlass v. 27.11.2009, o. Az., BStBl 2009 I S. 1595.
- [24] Hessisches FG, Urteil v. 6.7.2011, 4 K 3139/09, rkr.
- [25] Details siehe OFD Münster, Verfügung v. 31.8.2011, S 4518.
- [26] Einheitlicher Ländererlass v. 17.5.2011, BStBl 2011 I S. 606.
- [27] BMF, Schreiben v. 22.9.2011, IV C 6 - S 2170/10/10001.
- [28] BFH, Beschluss v. 16.6.2011, IV B 120/10.
- [29] Hessisches FG, Beschluss v. 8.8.2011, 8 V 1281/11, rkr..
- [30] BGH, Urteil v. 20.5.2010, 1 StR 577/09.
- [31] Bayerisches LfSt, Verfügung v. 3.8.2010, S-0316 1.1 - 3/2 St42.

1.5 Anpassungsbedarf für Arbeitgeber und seine Beschäftigten

Werbungskosten-Pauschbetrag

Die Pauschale für Arbeitnehmer wird ab 2011 von 920 auf 1.000 EUR angehoben und bringt den Angestellten Vorteile, die geringe oder gar keine Werbungskosten haben oder denen die beruflichen Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden. Der Werbungskostenpauschbetrag für Betriebsrenten von 102 EUR steigt hingegen nicht an.

Die Erhöhung wird für 2011 wirksam, indem der Betrag von 80 EUR bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung für Dezember 2011 berücksichtigt wird (§ 52 Abs. 23e und Abs. 51 EStG). Hierzu wird über einen Ausgleichsbetrag von 1.880 EUR die Jahreslohnsteuer ermittelt und auf tägliche, wöchentliche und monatliche Lohnzahlungszeiträume herunter gebrochen. Bei sonstigen Bezügen und beim permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich für den Monat Dezember 2011 sowie beim internen Lohnsteuer-Jahresausgleich für 2011 ist hingegen der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 EUR zu berücksichtigen.

Praxis-Tipp

Für die Programmablaufpläne bei maschineller und manueller Berechnung des Lohns im Dezember 2011 siehe BMF, Schreiben v. 23.9.2011^[1].

Neue Lohnsteuerrichtlinien beachten

Die LStR 2011 sind zwar nur für die Finanzverwaltung bindend, geben aber Angestellten und Arbeitgebern eine verlässliche Richtschnur im Umgang mit dem Fiskus. Daher sind die Änderungen für Betriebe und Belegschaft von Bedeutung. Sie beinhalten insbesondere Neuregelungen beim Firmenwagen, zu Mahlzeiten auf Dienstreisen, zur Fortbildung, zum Einsatz beim Kunden, zur doppelten Haushaltsführung und zur Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen bei Gehaltsumwandlung.

Lohnsteuer per EDV

Das BMF stellt eine Digitale Lohnschnittstelle (DLS) für den Datenexport aus der Lohnbuchhaltung für den Lohnsteuer-Außenprüfer zur Verfügung und empfiehlt, diese Schnittstelle zu nutzen, weil sie viele Vorteile bringen soll, etwa wesentliche Vereinfachung der Datenbereitstellung durch den Arbeitgeber, Vermeidung von Fehlern bei Datei- und Feldinhalten sowie eine Verringerung des Personalaufwands^[2].

Praxis-Tipp

Die aktuelle Version 2012.1 mit den Eintragungen in der Lohnsteuerbescheinigung für 2012 steht zum Download bereit unter www.bzst.de/DE/Steuern_National/Digitale_LohnSchnittstelle/Download/dls_Download_node.html

Die Einstellung des Verfahrens über den elektronischen Entgeltnachweis (ELENA) erfolgt über das Beherbergungs- und Handelsstatistikgesetz ab dem Tag nach der Verkündung.

Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale ELStAM

An die Stelle der traditionellen Lohnsteuerkarte tritt die Erhebung der Lohnsteuer mit Hilfe der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ELStAM. Der Start des neuen Verfahrens ist zwar endgültig zum 1.1.2012 vorgesehen, die Einführung verzögert sich aber wegen technischer Probleme und zum Teil sind die Daten der Meldebehörden nicht aktuell. Dennoch müssen sich Arbeitgeber darauf einstellen, spätestens im 2. Quartal 2012 im Zuge der Umstellung eine Vielzahl technischer und gesetzgeberischer Schritte zu beachten, die über das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vollzogen werden. Hierzu sind in der Praxis folgende geänderte Vorschriften zu beachten:

- § 38b EStG - Lohnsteuerklassen, Zahl der Kinderfreibeträge
- § 39 EStG - Lohnsteuerabzugsmerkmale
- § 39a EStG - Freibetrag und Hinzurechnungsbetrag

- § 39b EStG - Einbehalt der Lohnsteuer
- § 39c EStG - Lohnsteuer ohne Abzugsmerkmale
- § 39d EStG - Aufhebung der Sonderregeln für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer
- § 39e EStG - Bildung und Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale
- § 42b EStG - Interner Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber
- § 46 Abs. 2 Nr. 7 EStG - Veranlagung, Neufassung
- § 46 Abs. 52 EStG - Antrag auf Steuerklasse III bei Heirat
- § 4 Abs. 1 Nr. 1 und 2 LStDV - Neufassung

Dieses Regelungspaket stellt für Arbeitgeber, Belegschaft sowie die Finanzverwaltung endgültig die Weichen auf eine umfassende EDV-Modernisierung des Lohnsteuerabzugsverfahrens. Arbeitgebern werden die ELStAM der Arbeitnehmer maschinell zum Abruf bereit gestellt. Sie haben die ELStAM abzurufen, ins Lohnkonto zu übernehmen und für die Anstellungsdauer anzuwenden. Änderungen stellt die Finanzverwaltung dem Arbeitgeber zum Abruf bereit. Handelsübliche Lohnabrechnungsprogramme können den Datenabruf automatisch vornehmen.

Für praxisrelevante Details zur konkreten Umsetzung siehe

- Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren 2012: OFD Münster, Kurzinfo ESt 30/2011 v. 11.10.2011
- Übergangszeitraum und ab 2012 mit dem Start vom ELStAM: BMF, Schreiben v. 5.10.2010^[3],
- Abzug der Vorsorgepauschale durch den Arbeitgeber: BMF, Schreiben v. 22.10.2010^[4],
- Anpassung der Lohn-Verfahrensvorschriften an ELStAM: OFD Karlsruhe, FAQ-Liste im Internet zum Download und
- Elektronische Lohnsteuerbescheinigungen 2012 unter Berücksichtigung von ELStAM: BMF, Schreiben v. 22.8.2011^[5] und für 2011: BMF, Schreiben v. 23.8.2010^[6].

Weitere aktuelle Aspekte

- Ab 2012 lassen sich Berufsausbildungskosten bis zu 6.000 EUR statt zuvor 4.000 EUR als Sonderausgaben absetzen.
- Die geänderte Rechtsprechung zu gemischten Aufwendungen können Arbeitnehmer beim Werbungskostenabzug wie Unternehmer bei den Betriebsausgaben nutzen (s. o.). Das betrifft insbesondere Dienstreisen, aber auch Geschäftsessen, das häusliche Arbeitszimmer bei privater Mitbenutzung sowie Sprachkurse im Ausland.
- Ist ein Arbeitnehmer in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig - z. B. je nach Bedarf als Springer oder der abwechselnd mehrere Filialen aufsuchende Gebietsmanager -, hat er nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte. Wird der Betriebssitz des Arbeitgebers zwar regelmäßig, aber lediglich zu Kontrollzwecken aufgesucht, ohne dort der eigentlichen Tätigkeit nachzugehen, wird er nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Diese geänderte BFH-Rechtsprechung^[7] führt dazu, dass Arbeitnehmer ihre Fahrt- und Verpflegungskosten öfters als bisher nach Dienstreisegrundsätzen absetzen können und in Bezug auf die wegfallenden weiteren Arbeitsstätten kein geldwerter Vorteil mehr für Fahrten mit dem Dienstwagen anfällt. Für den Arbeitgeber vereinfacht sich die Abrechnung der Reisekosten.
- Bei der Zuwendung von Tank- und Geschenkgutscheinen greift die Freigrenze von 44 EUR für Sachbezüge auch dann, wenn ein anzurechnender Geld- oder Höchstbetrag zum Erwerb von Dienstleistungen und Waren ausgewiesen ist. Dies ist in allen offenen Fällen anwendbar, die hiervon abweichende Anweisung in R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR dagegen nicht mehr^[8]. Geldzufluss liegt aber weiterhin vor, wenn der Arbeitnehmer wählen kann, ob ihm alternativ zur Einlösung Geld i. H. des Werts der Sachbezüge ausbezahlt wird.

Wichtig

Die Hingabe von Gutscheinen zum Warenbezug selbst stellt noch keine Lieferung dar und erst bei Einlösung entsteht Umsatzsteuer. Werden sie dagegen über konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der

Umsatzbesteuerung^[9].

- Wird der Firmenwagen nur gelegentlich für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte genutzt, darf der geldwerte Vorteil in offenen Fällen nach der tatsächlichen Anzahl der Fahrten durch Einzelbewertung mit 0,002 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) je Entfernungskilometer (statt 0,03 % vom Listenpreis) berechnet werden. Die Einzelbewertung ist nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber monatlich schriftlich erklärt, an welchen Tagen er den Firmenwagen für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte genutzt hat^[10]. Der 0,002 %-Ansatz lohnt bei weniger als 15 Fahrten/Monat bzw. 180/Jahr.

Wichtig

Diese Grundsätze sind im Rahmen der Gewinnermittlung nicht anzuwenden, für Betriebs-Kfz gelten stets 0,03 %^[11]. Unternehmern bleibt also kaum etwas anderes übrig, als gelegentlich zurückgelegte Strecken über ein Fahrtenbuch nachzuweisen.

- Verbietet der Arbeitnehmer Privatfahrten mit dem Betriebs-Pkw, entfällt die Besteuerung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regel. Stellt der Arbeitgeber das Kfz aus betrieblichen Gründen zur Verfügung, kann hieraus nicht automatisch geschlossen werden, dass es auch privat genutzt wird^[12]. Wird das Kfz trotz Verbot privat genutzt, führt dies nicht zu Arbeitslohn. Fällt dies dem Arbeitgeber jedoch auf und verzichtet er auf Schadensersatz oder Nutzungsentschädigung, kommt es zu einem geldwerter Vorteil.
- Der nachträgliche Einbau von Sonderausstattung im Firmenfahrzeug ist nicht in den Listenpreis einzubeziehen, sondern nur Extras, mit denen der Pkw bereits werkseitig bei Erstzulassung ausgestattet ist^[13]. Das mindert den geldwerten Vorteil entsprechend.
- Arbeitnehmer mit einem Jahresarbeitslohn bis 10.200 EUR (Zusammenveranlagung 19.400 EUR) müssen ab 2010 keine Steuererklärung mehr abgeben, wenn sie hohe Mindestvorsorgepauschalen für die Kranken- und Pflegeversicherung aufweisen (§ 46 Abs. 2 Nr. 3, § 52 Abs. 5j Satz 2 EStG). Die rückwirkende Änderung gilt nur im Verhältnis zum FA und nicht für Arbeitgeber.
- Zusagen auf Leistungen aus einer nach § 3 Nr. 63 EStG begünstigten betrieblichen Altersversorgung in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds dürfen frühestens auf das 60. Lebensjahr erfolgen. Ab 2012 gilt als Untergrenze der 62. Geburtstag. Zur Beanspruchung der alten Regel muss die Zusage noch 2011 erteilt werden.
- Die Bundesagentur für Arbeit übermittelt die Daten für alle von ihr erbrachten steuerfreien Lohnersatzleistungen an die Finanzverwaltung, soweit sie nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind (§ 32b Abs. 3 EStG). Vor diesem Hintergrund sollte die Angabe auf der Anlage N für Zwecke des Progressionsvorbehalts besonders gewissenhaft erfolgen.
- Bei einem beruflich veranlassten Umzug ab dem 1.1.2011 und dem 1.8.2011 lassen sich die Aufwendungen ohne nähere Nachweise über jeweils erhöhte Pauschalen als Werbungskosten absetzen^[14].
- Nutzt ein Arbeitnehmer Gegenstände zunächst privat und später dann beruflich als Arbeitsmittel, lässt sich ein Teil des Preises noch als Werbungskosten absetzen, durch die AfA oder als GWG sofort in voller Höhe. Hierzu wird die fiktive AfA bis zum Einlagezeitpunkt berechnet. Übersteigt der Restbuchwert zu diesem Zeitpunkt nicht 410 EUR, ist der sofortige Abzug zulässig^[15].
- Nur der zusammengeballte Zufluss von Abfindungen in einem Jahr führt zu tarifbegünstigten Einkünften. § 34 EStG greift bei Zahlung in 2 Veranlagungszeiträumen, wenn eine geringe Teilleistung bis zu 5 % im einen und die Hauptabfindung im anderen Jahr ausgezahlt werden^[16]. Eine ermäßigte Besteuerung einer Abfindung kommt aber nicht in Betracht, wenn die Zahlung in 3 Jahren vorgenommen wird und die einzelnen Teilleistungen nicht als geringfügig zu qualifizieren sind^[17].

- Vermögenswirksame Leistungen für Wohngebäude werden ab 2012 aus der Förderung für die Arbeitnehmer-Sparzulage in § 2 Abs. 1 Nr. 5 VermBG ausgenommen. Betroffen sind Modelle, bei denen Kapitalanlagegesellschaften durch vorgefertigte Konzepte mindestens 15 Arbeitnehmer anwerben, um Miteigentum an einem Immobilienportfolio zu erwerben, was durch Mini-Beteiligungen oft zu einem Totalverlust führt. Der Ausschluss stellt nicht auf den Vertragsabschluss ab und betrifft auch Altverträge, denen kein Bestandsschutz gewährt wird.
- Ein Leiharbeiter verfügt typischerweise über keine regelmäßige Arbeitsstätte und kann damit Reisekosten geltend machen^[18].
- Die 3-Monats-Frist für den Abzug der Verpflegungspauschalen findet bei einer Fahrtätigkeit keine Anwendung^[19].
- Ab 2011 beim Arbeitgeber zufließende Gewinnausschüttungen betrieblicher Versorgungseinrichtungen können nicht mehr als Rückzahlung pauschal besterbar Leistungen behandelt werden - kein Arbeitslohn - und daher mindern sie keine pauschal besterbaren Beitragsleistungen des Arbeitgebers und begründen keinen Anspruch auf Lohnsteuererstattung^[20].
- Das Vordruckmuster der Lohnsteuer-Anmeldung ab 2012 mit der Übersicht der länderunterschiedlichen Werte und Hinweisen für den Lohnsteuerabzug^[21] und die veränderten Beträge der Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung 2012 sind zu beachten.
- Arbeitgeber müssen für Meldezeiträume ab Dezember 2011 statt der alten 5- nun die 9-stelligen Tätigkeitsschlüssel und ab dem 1.1.2012 die vom GKV-Spitzenverband angepassten gemeinsamen Grundsätze zum Aufbau der Datensätze für die Übermittlung von Beitragsnachweisen verwenden.

Fußnoten

- [1] BMF, Schreiben v. 23.9.2011, IV C 5 - S 2361/11/10003.
- [2] BMF, Schreiben v. 29.6.2011, IV C 5 - S 2386/07/0005.
- [3] BMF, Schreiben v. 5.10.2010, BStBl 2010 I S. 762.
- [4] BMF, Schreiben v. 22.10.2010, BStBl 2010 I S. 1254.
- [5] BMF, Schreiben v. 22.8.2011, IV C 5 - S 2378/11/10002
- [6] BMF, Schreiben v. 23.8.2010, BStBl 2010 I S. 665.
- [7] BFH, Urteile v. 9.6.2011, VI R 55/10; VI R 36/10; VI R 58/09.
- [8] BFH, Urteile v. 11.11.2010, VI R 21/09, BStBl 2011 II S. 383 u. a. sowie OFD Münster, Verfügung v. 17.5.2011, S 2334 - 10 - St 22 - 31.
- [9] OFD Karlsruhe, Verfügung v. 25.8.2011, S 7270 / 3.
- [10] BMF, Schreiben v. 1.4.2011, BStBl 2011 I S. 301; BFH, Urteil v. 22.9.2010, VI R 57/09, BStBl 2011 II S. 359.
- [11] Bayerisches LfSt, Verfügung v. 12.8.2011, S 2334.2.1 - 49/2 St 32.
- [12] BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 46/08, BStBl 2010 II S. 848.
- [13] BFH, Urteil v. 13.10.2010, VI R 12/09, BStBl 2011 II S. 361.
- [14] BMF, Schreiben v. 5.7.2011, BStBl 2011 I S. 736.
- [15] FG München, Urteil v. 29.3.2011, 13 K 2013/09, rkr.
- [16] BFH, Beschluss v. 20.6.2011, IX B 59/11, Urteil v. 26.1.2011, IX R 20/10.
- [17] Niedersächsisches FG, Urteil v. 1.2.2011, 8 K 343/10, rkr.
- [18] BFH, Urteil v. 17.6.2010, VI R 35/08, BStBl 2010 II S. 852.
- [19] Geänderte Rechtsprechung des BFH, Urteil v. 24.2.2011, VI R 66/10.
- [20] BMF, Schreiben v. 28.9.2010, BStBl 2010 I S. 760.
- [21] BMF, Schreiben v. 12.8.2011, BStBl 2011 I S. 796.

2 Bewährte Anpassungen im Betrieb

Neben den Anpassungen, die sich durch rechtliche Änderungen ergeben, dürfen auch die bewährten Methoden zur Optimierung des steuerlichen Ergebnisses nicht aus den Augen verloren werden. Der

folgende Beitrag gibt einen Überblick über mögliche Maßnahmen in Kurzform. Er kann als praktische Checkliste insbesondere dazu genutzt werden, um keine der Standard-Strategien zum Steuersparen zu vergessen.

2.1 Arbeiten für den Jahresabschluss

Ansatz geringwertiger Wirtschaftsgüter

Haben Unternehmer 2011 geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) mit Nettopreisen ohne Umsatzsteuer bis 1.000 EUR erworben oder hergestellt, können sie wählen^[1] bei Preisen:

- bis 150 EUR: Sofortige Vollabschreibung oder lineare AfA über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.
- 150,01 - 410 EUR: Zu den beiden Möglichkeiten aus Alternative 1 können sie die Kosten über einen Sammelposten gleichmäßig auf 5 Jahre verteilen. Dies ist nicht möglich, sofern für andere Güter in dieser Preisklasse in 2011 die Sofort-AfA gewählt wurde. Die Wahl ist für alle im WJ angeschafften, hergestellten oder eingelegten WG einheitlich vorzunehmen. GWG, mit Werten über 150 EUR sind in einem laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen, sofern die Angaben nicht aus der Buchführung ersichtlich sind.
- 410,01 - 1.000 EUR: Die Pauschal-AfA im Sammelposten über 5 Jahre ist nur anwendbar, wenn die Sofort-AfA für GWG ausschließlich bei Preisen bis 150 EUR gewählt wird. Ansonsten erfolgt die lineare AfA über die Nutzungsdauer.

Die Sofort-AfA für GWG bis 410 EUR lohnt sich, wenn der Gewinn 2011 besonders hoch ausfällt und lohnt nicht, wenn 2011 viele Güter im Preis von 411 bis 1.000 EUR angeschafft werden. Hier wäre dann eine Sammelbewertung über 5 Jahre ausgeschlossen. Das betrifft z. B. Erwerbe im Dezember, die nur mit 1/12 der Jahres-AfA berücksichtigt werden können. Die sog. Poolbewertung bis 410 EUR ist sinnvoll, wenn eine gleichmäßige Gewinnminderung über mehrere Jahre angestrebt wird.

Praxis-Tipp

Die Auflösung eines gebildeten Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG erfolgt auch bei Gütern bis 1.000 EUR und mindert dadurch Sofort- und 5-Jahres-AfA bei Sammelbewertung. Um für Käufe zwischen 2012 und 2014 die GWG-Regeln zu sichern, sollte der Investitionsabzugsbetrag für Anschaffungskosten bis 683 EUR genutzt werden. Das ergibt dann im Erwerbsjahr ($40\% \times 683 \text{ EUR}$) exakt 410 EUR.

Bewertung von Herstellungskosten

In die Steuerbilanz einzubeziehen sind - abweichend von R 6.3 Abs. 4 EStR - auch Kosten für die allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen des Betriebs, freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung, auch ohne Ansatz in der Handelsbilanz. Dies erhöht die Herstellungskosten und damit den Steuergewinn und bringt Ermittlungsaufwand und Konfliktpotenzial mit der Betriebsprüfung. Noch gibt es ein Wahlrecht zur weiteren Anwendung des R 6.3 Abs. 4 EStR, bis neue Richtlinien veröffentlicht worden sind, also zumindest noch für 2011^[2]. Unternehmer können also

- nach R 6.3 Abs. 4 EStR verfahren und - zunächst noch - auf den Einbezug von Verwaltungs- und Sozialaufwendungen verzichten oder
- die Verwaltungsansicht des höheren Ansatzes der Herstellungskosten übernehmen.

Wichtig

Da mit neuen EStR wohl 2012 zu rechnen ist, sind Herstellungskosten in Kürze aber ohnehin verpflichtend höher anzusetzen, es gibt nur einen zeitlichen Aufschub. Insoweit ist es ratsam, für 2011 bereits freiwillig von der Neuregelung Gebrauch zu machen, um einen Teil der Gewinnerhöhung vorwegzunehmen.

Bilanz oder 4/3-Rechnung?

Einzelkaufleute werden gem. §§ 241a HGB, 141 AO von Buchführungs- und Bilanzierungspflichten nach den handelsrechtlichen Vorschriften befreit, wenn sie in 2 aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren höchstens 50.000 EUR Gewinn und 500.000 EUR Umsatz aufweisen und bei Neugründungen schon bei Unterschreitung am ersten Abschlussstichtag. Für die Prüfung der Umsatz- und Gewinn Grenzen reicht es aus, wenn aus der Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR, Einnahme-Ausgabe-Rechnung oder 4/3-Rechnung; siehe § 4 Abs. 3 EStG) eine Überleitung auf den handelsrechtlichen Umsatz und Gewinn vorgenommen wird. Personenhandelsgesellschaften unterliegen unabhängig von ihrer Größe weiterhin der Bilanzierungspflicht des HGB.

Für kleine Kaufleute bringt die simple Erfassung von Einnahmen und Ausgaben nach dem Zu- bzw. Abflussprinzip Kosten- sowie Arbeitsentlastung und die Umstellung auf die elektronische Abgabe des Jahresabschlusses E-Bilanz wird vermieden. Um dies frühzeitig in Anspruch nehmen zu können, sind bilanzpolitische Maßnahmen in Grenzbereichen sinnvoll, z. B. indem Gewinne oder Umsätze auf 2011 und 2012 gleichmäßig verteilt werden, sodass es ab dem Folgejahr zu einer Befreiung von der Bilanzierung kommen kann. Das Wahlrecht erlischt erst dann, wenn eine Abschlussbilanz aufgestellt worden ist^[3].

Wichtig

Unternehmer sollten beachten, dass die Handelsbilanz einen höheren Informationsgehalt und in der Praxis sachdienliche betriebswirtschaftliche Grundlagen für Planung und Kreditvergabe bietet. Bei der EÜR müsste zumindest eine mit Zusatzaufwand verbundene gesonderte Vermögensaufstellung angefertigt werden. Zudem verschafft die Bilanz mehr Optionen beim gewillkürten Betriebsvermögen, bei der Teilwert-AfA, bei den Rückstellungen sowie klare zeitliche Zuordnungen von Einnahmen und Ausgaben. Beim Wechsel auf die 4/3-Rechnung ist auf den Übergangszeitpunkt zur Vermeidung von Doppel- oder Nichterfassung von Erträgen und Kosten eine besondere korrigierende Gewinnermittlung vorzunehmen.

Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit

Durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch BilMoG müssen steuerliche Wahlrechte in der Steuer- und in der Handelsbilanz 2011 nicht übereinstimmend ausgeübt werden. Anzusetzen ist das Betriebsvermögen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auszuweisen ist, sofern das Steuerrecht diese nicht durch abweichende Bilanzierungsregeln durchbricht:

- Steuerliche Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten.
- Durchbrechung der HGB-Ansätze insbesondere durch Bewertungsvorbehalte:
- Aktivierungsgebote und -wahlrechte in der Steuerbilanz.
- Passivierungsgebote und -verbote für die steuerliche Gewinnermittlung.
- HGB-Bewertungswahlrechte wirken ohne eigene Steuerregeln auch als Wertansatz in der Steuerbilanz.
- Rückstellungsgebote für Pensionszusagen nach § 6a EStG.
- Abweichende Wertansätze durch steuerliche Sonderwahlrechte sind nicht durch die HGB-Grundsätze beschränkt.
- Steuerlich bestehende Wahlrechte können unterschiedlich ausgeübt werden, vor allem durch steuerbilanzpolitische Ziele bestimmt, die zu einem möglichst geringen Gewinn führen. Voraussetzung hierfür ist die Aufnahme des Wirtschaftsguts in ein besonders geführtes Verzeichnis^[4].

Richtige Taktik zur Gewinnverlagerung

2012 bleibt der Tarif von Einkommen-, Abgeltung-, Körperschaftsteuer sowie für nicht entnommene Gewinne unverändert und es kommt hierdurch bei Einzelunternehmern oder Personengeschaftern zu keiner Progressionsveränderung. Insoweit sind Gewinnverlagerungen nur ratsam, wenn Steuersätze aus

anderen Gründen voraussichtlich unterschiedlich ausfallen werden. Dann sollten Ausgaben und Einnahmen auf 2011 vorgezogen oder nach 2012 verlagert werden, sofern das der finanzielle und wirtschaftliche Handlungsspielraum zulässt. Hierbei ist zwischen den Gewinnermittlungsarten zu unterscheiden.

Bilanzierende verschieben oder verlegen laufende Geschäftserträge vor, indem Lieferungen an Kunden 2011 oder erst 2012 erfolgen oder Leistungsempfänger Auftragsarbeiten vor oder nach dem Jahreswechsel abnehmen. Darüber hinaus bietet sich als Gewinnminderung noch für 2011 an:

- Aufwand für Erhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, Kauf von GWG, Werbe- oder Beratungsleistungen.
- Zusage von Gratifikationen, Pensionen oder sonstigen Ansprüchen an die Belegschaft.
- Einstellung von Angehörigen auf 400-EUR-Basis oder als kurzfristig Beschäftigte um Vorweihnachts- und Jahresendgeschäft inkl. Inventur zu bewältigen. Arbeitslohn und Arbeitgeberabgaben mindern in voller Höhe den Gewinn und die Verwandten müssen nichts versteuern.
- Droht das zu versteuernde Einkommen (z. v. E.) über 250.730 EUR hinauszugehen, werden Gewinne auf 2012 verschoben, um der Reichensteuer von 45 % zu entgehen und die Schwelle für 2011 knapp zu unterschreiten.
- Terminierung der GmbH-Gewinnausschüttung auf das Jahr mit der geringeren Progression des Gesellschafters, der einen Antrag auf Teileinkünfteverfahren nach § 32d Abs. 2. Nr. 3 EStG stellt. Dabei liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn beim Übertrag von GmbH-Anteilen die komplette Dividende noch dem ausscheidenden Gesellschafter zufließt, weil sie sich an Gewinnen aus der Vergangenheit orientiert^[5]. Das Ziel des Ex-Besitzers, diese noch zu erhalten, ist sowohl durch einen höheren Veräußerungspreis als auch eine zeitlich inkongruente Dividendenausschüttung erreichbar.

EÜR-Rechner

- treffen eine Entscheidung für oder gegen die Bilanz:
- nutzen das Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG, indem sie ihre Leistungen vorziehen oder verzögern und betrieblichen Aufwand noch im laufenden Jahr oder nach Silvester begleichen. Das stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar^[6]. Das Verausgabungsprinzip gelingt nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG jedoch nicht bei bestimmten Umlaufvermögen (Anteil an Kapitalgesellschaft, Wertpapiere, Forderungen, Rechte, Grundbesitz). Betriebsausgaben liegen erst bei Zufluss des Verkaufserlöses vor.
- leisten Vorauszahlungen über maximal 5 Jahre, bei einem längeren Zeitraum wirken sich Betriebsausgaben nach § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG nur zeitanteilig aus (Ausnahme marktübliches Damnum oder Disagio).
- beachten die Ausnahmeregel des § 11 Abs. 1 und 2 Sätze 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Leistungen zwischen dem 21.12.2011 und dem 10.1.2012 - etwa bei Leasingraten, Mieten und Zinsen^[7]. Die Umsatzsteuervorauszahlung im Januar 2011 zählt für das abgelaufene Jahr; ist dem FA eine Einzugsermächtigung erteilt, gilt die Abbuchung am 13.1.2012 noch als Betriebsausgabe 2011.

Fußnoten

[1] § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG, BMF, Schreiben v. 30.9.2010, BStBI 2010 I S. 755.

[2] BMF, Schreiben v. 22.6.2010, BStBI 2010 I S. 597.

[3] BFH, Urteil v. 21.7.2009, X R 46/08, BFH/NV 2010 S. 186.

[4] BMF, Schreiben v. 12.3.2010, BStBI 2010 I S. 239.

[5] FG Münster, Urteil v. 12.4.2011, 1 K 3117/08 F, Revision unter IV R 28/11.

[6] BFH, Urteil v. 11.11.2009, IX R 1/09, BStBI 2010 II S. 746.

[7] BMF, Schreiben v. 22.12.2009, BStBI 2010 I S. 94, Rz. 241.

2.2 Jahresendstrategie bei Anlagegütern

Zur Gewinnminimierung bietet sich der Erwerb von GWG bis 150 bzw. 410 EUR noch vor dem Jahreswechsel an, da hier selbst ein Kauf am 31.12. die Sofort-AfA in voller Höhe sichert und die zeitanteilige AfA vermeidet, wenn das Wirtschaftsgut (WG) zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird. Der Kauf teurerer beweglicher Anlagegüter lohnt bis Jahresende, um zusätzlich zur linearen AfA die Sonder-AfA von 20 % gem. § 7g EStG sofort in voller Höhe in Anspruch zu nehmen. Die vorherige Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist hierfür nicht notwendig. Sonder-AfA gibt es nur bei einer Privatnutzung unter 10 %.

Das Wirtschaftsgut ist

- angeschafft, sobald Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen. Für den AfA-Beginn muss das gelieferte WG nicht schon eingesetzt werden und da es nicht auf die Zulassung ankommt^[1], kann ein Kfz auf Kundengefahr an Silvester noch beim Lieferanten stehen.
- hergestellt, wenn es zu seiner bestimmungsgemäßen Verwendung einsetzbar ist.

Für beabsichtigte Erwerbe in 2012 - 2014 ist die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG zu erwägen. Für die Absicht des Kaufs reicht eine Liste mit der stichwortartigen Angabe der betriebsinternen Bestimmung, Stückzahlen und Summe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Droht 2011 eine Überschreitung des Schwellenwerts von 235.000 EUR, führen getätigte Entnahmen (Personenunternehmen) oder Gewinnausschüttungen (GmbH) zur Grenzüberschreitung.

Ein Wechsel von der degressiven auf die lineare AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern bringt Vorteile, wenn die Gegenstände schon länger im Betrieb sind und die verbleibende Restnutzungsdauer maximal 4 Jahre beträgt. Dann ist die lineare Abschreibung meist höher.

Die wenig beachtete Abschreibung nach Maßgabe der Leistung gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG kommt bei beweglichen Anlagegütern in Betracht, wenn deren Verschleiß starke Nutzungsschwankungen aufweist und der aufs einzelne Jahr entfallende Umfang der Leistung nachgewiesen wird.

In der Handelsbilanz muss und in der Steuerbilanz kann die Teilwert-AfA bei voraussichtlich dauernder Wertminderung vorgenommen werden^[2]. Das sollte steuerlich insbesondere bei hohen Verlustvorträgen unterbleiben.

Bei im Kurs gesunken Wertpapieren gilt:

- Aktien und Fonds mit einer Aktienquote ab 50,1 % im Anlagevermögen: mehr als 40 % oder an 2 aufeinanderfolgenden Stichtagen mehr als 25 % Verlust^[3]. Laut FG-Rechtsprechung^[4] reichen bei Aktien(-Fonds) bereits Verluste von 20 % am Bilanzstichtag aus.
- Umlaufvermögen: Dauernde Wertminderung hält bis zur Bilanzaufstellung oder dem früheren Verkauf an^[5].
- Festverzinsliche Wertpapieren im Anlage- und Umlaufvermögen: Keine Teilwert-AfA bei Verlusten, weil der Inhaber am Ende der Laufzeit den Nominalwert erhält^[6]. Hierzu muss schon die Rückzahlung durch den Schuldner gefährdet sein.

Wichtig

Bei der Teilwert-AfA auf ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassetes Darlehen kann eine vGA vorliegen^[7].

Fußnoten

[1] BFH, Urteil v. 25.9.1996, III R 112/95, BStBl 1998 II S. 70.

[2] BMF, Schreiben v. 12.3.2010, BStBl 2010 I S. 239.

[3] BMF, Schreiben v. 5.7.2011, BStBl I 2011 S. 735.

[4] FG Köln, Urteil v. 24.8.2011, 13 K 1567/07, EFG 2011 S. 124, Revision unter I R 61/11, FG Münster, Urteil v. 31.8.2010, 9 K 3466/09 K, G, Revision unter I R 89/10 und FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 15.12.2010, 1 K 2237/07, Revision unter I R 7/11.

[5] BMF, Schreiben v. 25.2.2000, BStBl 2000 I S. 372, Tz. 23.

[6] BFH, Urteil v. 8.6.2011, I R 98/10.

[7] BFH, Beschluss v. 21.7.2011, I B 27/11 und Urteil v. 8.10.2008, I R 61/07, BStBl 2011 II S. 62.

3 Besondere Aspekte für die GmbH und ihre Gesellschafter

Nach wie vor erfreut sich die Rechtsform der GmbH größter Beliebtheit. Der folgende Beitrag konzentriert sich daher auf die Jahresendstrategien für die GmbH und ihre Gesellschafter und gibt einen Überblick über aktuelle Gesetzesänderungen, praxisrelevante Rechtsprechung und wichtige Verwaltungsanweisungen sowie besondere formale und steuerliche Vorgaben, die andere Rechtsformen nicht betreffen.

3.1 Aktuelle Rechtsentwicklungen für die GmbH

- Gemischte Aufwendungen lassen sich jetzt in gesellschaftsrechtlich und betrieblich veranlasst aufteilen. Dies hat auch Auswirkungen auf die Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen (durch die private Lebensführung des Gesellschafter-Geschäftsführers veranlasste oder gemischte Aufwendungen, die (nicht) aufteilbar oder abgrenzbar sind^[1]).
- Wurden 2011 betrieblich gehaltene Aktien oder GmbH-Anteile verkauft oder die Kapitalgesellschaft insolvent oder liquidiert, zählt ein Verlust nur mit 60 % gewinnmindernd, wenn die Beteiligung bis dahin keinerlei Einnahmen erbracht hatte. Bis 2010 zählte er selbst dann zu 100 %, wenn die wertlosen Anteile zum symbolischen Preis von 1 EUR veräußert wurden oder zuvor nur Einnahmen unter dem Anrechnungsverfahren vorlagen^[2].
- Der Verkauf von GmbH-Anteilen an Mitgesellschafter mit Verlust ist nicht deshalb rechtsmissbräuchlich, weil im zeitlichen Zusammenhang ein Erwerb von Anteilen in gleicher Höhe erfolgt^[3]. Eine Verlustrealisierung nach § 17 EStG kann sich also anbieten, z. B. der Verkauf an den Ehegatten zu einem symbolischen Preis von 1 EUR^[4].
- Der Veräußerungsgewinn gem. § 17 Abs. 2 EStG entsteht bereits im Zeitpunkt der Veräußerung, auch wenn der Kaufpreis gestundet wird. Eine wahlweise Zuflussbesteuerung kommt nur bei wiederkehrenden Zahlungen mit Versorgungscharakter in Betracht^[5].
- Das FG Hamburg^[6] hat dem BVerfG unter 2 BvL 6/11 Fragen zur Verfassungsmäßigkeit des § 8c KStG zur Entscheidung vorgelegt, wenn ein Gesellschafterwechsel bei einer GmbH zum Untergang von Verlusten aus der bisherigen Tätigkeit führt, die daher für eine spätere Gewinnverrechnung nicht mehr zur Verfügung stehen. Laut Sächsischem FG ist es hingegen zulässig, dass nicht ausgeglichenen Verluste bei einer schädlichen Beteiligungsübertragung vollständig untergehen^[7].

Praxis-Tipp

Betroffene GmbHs und ihre Gesellschafter sollten bereits entstandene und künftig anstehende Verlustfälle mit begrenzter Verrechnungsmöglichkeit über einen ruhenden Einspruch offen halten. Die Verwaltung gewährt Aussetzung der Vollziehung, (AdV) beschränkt beim endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG^[8].

- Mit Beschluss vom 1.8.2011 (9 V 357/11 K, G) äußert das FG Münster erhebliche Zweifel, ob die Sanierungsklausel § 8c Abs. 1a KStG tatsächlich wie von der EU-Kommission^[9] festgestellt eine unzulässige Beihilfe darstellt, gewährt AdV und verhindert damit vorläufig die Verpflichtung zur Rückzahlung. Entsprechende Anteilsübertragungen sollten dennoch 2011 nicht mehr durchgeführt werden, die Klausel wird von den FA zunächst grundsätzlich nicht mehr angewendet.
- Eine umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) setzt sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine (un)mittelbare

Beteiligung an der Organgesellschaft voraus. Deshalb reicht es nach der geänderten Rechtsprechung^[10] für die finanzielle Eingliederung einer GmbH als Organträger nicht mehr aus, dass nur der Personengesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Die fehlende eigene Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden, was selbst die Verwaltung bislang akzeptiert hatte.

Wichtig

Dadurch kann eine Personengesellschaft jetzt nicht mehr Organträger einer GmbH sein, wenn nur ihr beherrschender Gesellschafter an der GmbH beteiligt ist.

- Die Betriebsaufspaltung ist keine umsatzsteuerliche Organschaft, weil die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingegliedert ist. Daher müssen 2 Steuererklärungen erstellt, die Umsätze untereinander als steuerpflichtig behandelt werden und Besitz- und Betriebsunternehmen sich Rechnungen stellen. Der BFH^[11] hat die umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Schwestergesellschaften erschwert, indem die notwendige finanzielle Eingliederung nicht mehr nur über die Beteiligung gemeinsamer Gesellschafter begründet werden kann. Erforderlich sei vielmehr eine (un)mittelbare Beteiligung des Organträgers. Das BMF räumt eine Übergangsfrist bis Ende 2011 ein Schreiben v. 5.7.2011^[12].

Praxis-Tipp

Soll die Organschaft 2012 bestehen bleiben, ist eine Umstrukturierung in Erwägung zu ziehen, indem sich die eine an der zweiten Schwester- als Organgesellschaft beteiligt. Ohne Anpassungen wird die bisherige Organgesellschaft zum Unternehmer, muss Umsatzsteuer gesondert ausweisen und der bisherige Organträger kann ihr gegenüber Vorsteuer geltend machen.

- Die Finanzverwaltung erkennt (körperschaftsteuerliche) Organschaften mit GmbHs aus dem EU- und EWR-Raum an, die eine inländische Geschäftsleitung haben. Ihre Einnahmen werden dem Organträger zugerechnet und von ihm versteuert^[13].
- Unschädlich ist, wenn die Organgesellschaft ihrem Organträger Leistungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Bei Organschaft besteht keine Pflicht, in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abzuführen^[14].
- Bei Umwandlungen ab dem 15.7.2011 gilt das Dritte Gesetz zur Änderung des UmwG, was die Verwaltungslasten reduziert, etwa bei Verschmelzung und Spaltung, Vorbereitung der Hauptversammlung, Ausschluss von Minderheitsaktionären (sog. Squeeze-out).

Fußnoten

-
- [1] FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 1.11.2010, VI 3011 - S 2742 - 121.
[2] BFH, Urteile v. 6.4.2011, IX R 61/10 und IX R 28/10.
[3] BFH, Urteil v. 7.12.2010, IX R 40/09, BStBl 2011 II S. 427.
[4] Siehe FG des Saarlandes, Urteil v. 17.6.2008, 2 K 1179/04.
[5] BFH, Urteil v. 20.7.2010, IX R 45/09, BStBl 2010 II S. 969.
[6] FG Hamburg, Beschluss v. 4.4.2011, 2 K 33/10.
[7] Sächsisches FG, Urteil v. 16.3.2011, 2 K 1869/10, Revision unter I R 31/11.
[8] BMF, Schreiben v. 19.10.2011, IV C 2 - S 2741/10/10002.
[9] Beschluss v. 24.2.2010, K(2010)970 und vom 26.1.2011, (K(2011)275), BStBl 2010 I S. 482.
[10] BFH, Urteil v. 1.12.2010, XI R 43/08.
[11] BFH, Urteile v. 22.4.2010, V R 9/09, BStBl 2011 II S. 597 und vom 1.12.2010, XI R 43/08, BStBl 2011 II S. 600.
[12] BMF, Schreiben v. 5.7.2011, BStBl 2011 II S. 703.
[13] BMF, Schreiben vom 28.3.2011, IV C2 - S 2770/09/10001, BStBl 2011 I S. 300.
[14] BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391.

3.2 Lohnende Jahresendtaktiken

- Steht noch eine Gewinnausschüttung an, ist bei der Terminwahl auch die Einkommenssituation des GmbH-Gesellschafters zu beachten. Bei ihm kommt es grundsätzlich mit Überweisung oder Gutschrift auf dem GmbH-Verrechnungskonto zu Einnahmen, bei Mehrheitsgesellschaftern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit. Diese vorzeitige Zufluss-Fiktion - auch bei Geschäftsführergehalt oder Mietzahlung - gilt aber nur, wenn die GmbH den Zahlungsanspruch als Verbindlichkeit ausweist^[1]. Ohne Buchung auf der Passivseite kann auch kein Zufluss fingiert werden. Ausschüttungen unterliegen der Abgeltungsteuer. Für den Abzug der mit der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen als Werbungskosten lohnt der Antrag auf Anwendung des individuellen Einkommensteuertarifs, wenn die Person mit mindestens 25 % an der GmbH beteiligt oder bei geringerer Quote etwa als Geschäftsführer beruflich tätig ist. Da die Gewinnausschüttung dann auch - anders als unter der Abgeltungsteuer - mit 60 % die Progression für die übrigen Einkünfte belastet, ist diese Option ab einem Grenzsteuersatz von 41,67 % steuerlich ungünstiger, der bei einem Einkommen von rund 47.000 EUR (Ehegatten 94.000 EUR) erreicht wird. Es ist also zu prüfen, ob die Berücksichtigung von Werbungskosten zu 60 % oder die Anwendung der Abgeltungsteuer ohne Kostenabzug zum günstigeren steuerlichen Ergebnis führen. Dabei kommt der Sparer-Pauschbetrag nicht zum Ansatz (§ 32d Abs. 2 Satz 2 EStG). Sofern er nicht bei anderen Kapitaleinnahmen verwendet werden kann, verpuffen die 801 EUR.

Praxis-Tipp

Die GmbH kann noch während des Geschäftsjahres vor der Feststellung des Jahresabschlusses vorab eine Gewinnausschüttung vornehmen, wenn eine begründete Gewinnerwartung besteht, kein Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsvorschriften vorliegt und die Gesellschafter einen ordnungsgemäßen Beschluss treffen.

- Zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) empfiehlt es sich, bestehende Verträge auf ihre Angemessenheit und Fremdüblichkeit hin zu überprüfen. Ist ein Gesellschafter allein oder - aufgrund gleichgerichteter Interessenlage - gemeinsam mit anderen Gesellschaftern beherrschend an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, sind beabsichtigte Vertragsänderungen noch in 2011 vorzunehmen, wenn sie ab 2012 gelten sollen.
- Die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer hängt von der Einhaltung einer Vielzahl von Kriterien ab, die anlässlich des Jahreswechsels kritisch überprüft werden sollten.
- Die Angemessenheit der Jahresgesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch Festgehalt (mindestens 75 %) und Tantieme (höchstens 25 %) sind anlässlich jeder Gehaltsanpassung, spätestens nach Ablauf von 3 Jahren auf ihre Angemessenheit zu überprüfen^[2]. Wurden die Bezüge zuletzt im Jahr 2008 für 2009 - 2011 festgelegt, muss noch vor 2012 eine Neuberechnung erfolgen und es müssen ggf. Tantieme und Gesamtbezüge auf einen bestimmten Höchstbetrag begrenzt werden. Hierbei empfiehlt sich eine Dokumentation der Anpassungsgründe.
- Die Zusage einer Gewinnbeteiligung kann eine vGA auslösen, wenn bei der Bemessung zuvor angefallene Jahresfehlbeträge nicht berücksichtigt werden^[3].
- Wollen Gesellschafter-Geschäftsführer die gute Ertragslage ihrer GmbH für eine Gehaltserhöhung nutzen, brauchen sie einen rechtswirksamen Beschluss der Gesellschafterversammlung. Für den Geschäftsführer der 1-Personen-GmbH genügt dazu ein schriftlicher Entschluss. Bei mehreren Gesellschaftern wird die vereinbarte Gehaltserhöhung ab dem Jahreswechsel steuerlich nur anerkannt, wenn die Gesellschafterversammlung richtig einberufen wurde und einen rechtskräftigen Beschluss gefasst hat.
- Verzichtet ein Gesellschafter-Geschäftsführer 2011 ganz oder teilweise auf seine

Pensionsanwartschaft, weil die GmbH in eine finanzielle Krise geraten war, kann das mehrere Steuerfolgen haben, siehe OFD Niedersachsen, Verfügung v. 15.6.2011, S 2742 - 202 - St 242.

- Ende 2011 läuft die nicht verlängerbare Einreichungs- und Veröffentlichungsfrist für das Geschäftsjahr 2010 ab und der Jahresabschluss muss dem elektronischen Bundesanzeiger spätestens an Silvester vorliegen.
- Soll für 2011 noch eine Organschaft begründet werden, muss die finanzielle Eingliederung in das den Organträger während des gesamten Wirtschaftsjahres bestanden haben und der Gewinnabführungsvertrag für die Organschaft nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG für das laufende Wirtschaftsjahr wirksam werden. Daher müssen bis Jahresende sowohl die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse als auch die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags im Handelsregister erfolgen. Das gilt auch für Änderungen des Ergebnisabführungsvertrags^[4].

Wichtig

Die 5-jährige Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags bemisst sich nach Zeit- und nicht nach Wirtschaftsjahren^[5].

- Sollen 2 Gesellschaften erst mit steuerlicher Wirkung in 2012 miteinander verschmolzen werden, darf der im Notarvertrag ausgewiesene Verschmelzungstichtag erst der 2.1.2012 sein. Denn steuerlich gilt die Verschmelzung immer einen Tag davor als durchgeführt.
- Erhalten Vereinsvorstandsmitglieder ohne satzungsmäßige Grundlage eine Vergütung, verstößt dies gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Es droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit, wenn Vereine hierauf nicht entsprechend reagieren^[6].
- Gemeinnützige Körperschaften müssen ihre Mittel nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO zeitnah für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Bis Jahresende müssen die Zuflüsse aus 2010 verausgabt werden - etwa durch Anschaffungen, Zuwendungen an andere gemeinnützige Körperschaften oder Einstellung in Rücklagen gem. § 58 Nr. 6 und 7 AO -, bei schwerwiegender Verletzung der Vorgaben über die Vermögensbindung droht die rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Dies ist sogar möglich, wenn etwa durch verspätete Erklärungsabgabe die Vermögensverwendung unklar bleibt^[7].

Fußnoten

[1] BFH, Urteil v. 3.2.2011, VI R 4/10.

[2] BMF, Schreiben v. 3.1.1996, BStBl 1996 I S. 53.

[3] BFH, Beschluss v. 4.5.2011, I B 93/10.

[4] BFH, Beschluss v. 28.7.2010, I B 27/10, BStBl 2010 II S. 932.

[5] BFH, Urteil vom 12.1.2011, I R 3/10.

[6] BMF, Schreiben v. 14.10.2009, BStBl 2009 I S. 1318.

[7] Details siehe FG Münster, Urteil v. 30.6.2011, 9 K 2649/10 K.

3.3 Zu beachtende Steueraspekte

- Aus der Veräußerung werden Wertsteigerungen steuerlich nicht erfasst, die bis zum 31.3.1999 entstanden^[1]. Ähnliches gilt auch bei der Herabsetzung der Beteiligungsgrenze von 10 auf 1 % in 2002.
- Beim Darlehensverlust gem. § 17 Abs. 2 EStG hat das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) keine Auswirkung. Das BMF-Schreiben vom 21.10.2010^[2] erläutert die Regeln zur Hingabe des Darlehens in der Krise, stehen gelassenen Darlehen, Finanzplandarlehen und krisenbestimmten Darlehen.
- Möglich ist der Abzug von Schuldzinsen, die nach der Veräußerung einer wesentlichen Kapitalbeteiligung anfallen, weil der Verkaufserlös nicht zur Tilgung des bei Anschaffung der Beteiligung aufgenommenen Darlehens ausreicht^[3].
- Wurden 2011 GmbH-Anteile verkauft, kommt eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht. Das gilt beim Verkauf einer vor 1999 erworbenen Beteiligung mit Quote zwischen 25 % und

10 % für Wertzuwächse bis zum 31.3.1999 und für Wertzuwächse bis zum 26.10.2000 bei Quoten zwischen 9,9 und 1 %^[4]. Insoweit kann eine zeitliche Zuordnung in steuerfreie und steuerpflichtige Gewinnanteile erfolgen.

- Seit 2009 besteht aufgrund des BilMoG ein steuerliches Wahlrecht zur Teilwert-AfA und die AfA führt zur Verringerung des Bilanzgewinns. Da die GmbH sie bei Anteilen an Kapitalgesellschaften und Aktien(-fonds) außerbilanziell hinzurechnen muss, erspart der Verzicht auf die AfA bei einer späteren Zuschreibung aufgrund steigender Kurse oder bei Veräußerung die pauschale 5 %ige Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG.
- Bei der Berechnung der Pensionsrückstellung für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer ist die Anpassung an das gesetzliche Renteneintrittsalter von 67 Jahren nach R 6a Abs. 8 EStR zu beachten. Hierdurch fallen die Rückstellung geringer und der Gewinn höher aus. Eine Anpassung der Pensionszusage auf das um 2 Jahre verlängerte Mindestalter kann ratsam sein, etwa indem als Ausgleich für den späteren Pensionsbeginn eine höhere Rente zugesagt wird.
- Droht zum Jahresende die Zinsschranke des § 8a KStG, sind rechtzeitig Zinsminderungsstrategien oder die Anwendung der Escape-Klausel zu prüfen^[5]. Zudem ist noch die schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung zu prüfen, wenn die daraus resultierenden Zinsaufwendungen mehr als 10 % des gesamten Zinssaldos betragen und es sich um Darlehen durch zu mehr als 25 % beteiligte Gesellschafter handelt.

Wichtig

Die Anlage Zinsschranke ist jetzt auch dann auszufüllen, wenn ein EBITDA-Vortrag festzustellen und zu berechnen ist. EBITDA-Vorträge für Wirtschaftsjahre ab 2007 erhöhen auf Antrag das verrechenbare EBITDA.

- Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen an eine GmbH sind abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die Gewinnerhöhung ist durch die Vereinbarung von festen Laufzeiten oder geringer Verzinsung vermeidbar^[6]. Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen an eine Personengesellschaft sind nicht abzuzinsen, sie sind korrespondierend in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren.
- Bei GmbH-Gesellschafterdarlehen vom zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter, einer nahe stehenden Person oder einem rückgriffberechtigter Dritter wird grundsätzlich eine vGA angenommen, wenn die Gewinnminderung aus Teilwert-AfA, Ausfall oder Verzicht auf Gesellschafterdarlehen resultiert. Dieser Einstufung lässt sich mit dem Nachweis entgehen, dass sich unter gleichen Umständen und Konditionen ein fremder Dritter genauso verhalten hätte. Zur Teilwert-AfA auf ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassenes Darlehen siehe BFH, Beschluss v. 21.7.2011^[7].
- Soll ein Verlust nach § 17 EStG noch 2011 entstehen, muss das wirtschaftliche Eigentum vor dem Jahreswechsel übergehen. Alternativ kommt noch eine Vorabausschüttung an den Veräußerer in Betracht.
- Holding-Kapitalgesellschaften und vermögensverwaltende GmbH sind Finanzunternehmen, sodass die Steuerbefreiung des § 8b KStG ausscheidet und Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum steuerpflichtigen Einkommen nach § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG gehören. Insoweit ist zu prüfen, inwieweit Rechtsprechung und Verwaltungsansicht^[8] Anwendung finden. Das betrifft insbesondere die GmbH, die kurzfristige Eigenhandelserfolge erzielt.

Praxis-Tipp

Um das Risiko der späteren Einstufung als Finanzunternehmen zu minimieren, sollten der Aktienbestand im Anlagevermögen ausgewiesen und die Wertpapiere eher langfristig gehalten werden.

- Sollen GmbH-Anteile verschenkt werden, ist dies über § 13a ErbStG nur dann begünstigt,

wenn die Beteiligung mehr als 25 % beträgt. Die neuen ErbStR zeigen jedoch über eine Poolvereinbarung einen Ausweg, indem sich mindestens 2 Gesellschafter verpflichten, einheitlich über die Anteile zu verfügen und das Stimmrecht auszuüben. Kommt es über die Zusammenrechnung auf eine Anteilsvereinigung von mindestens 25,1 %, liegt begünstigtes Betriebsvermögen vor.

- Werden die aktiven Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführeres wegen finanzieller Probleme unter Aufrechterhaltung der Pensionszusage auf 0 EUR gesenkt, führt die Nur-Pension zur Überversorgung und eine Rückstellung gem. § 6a EStG darf nicht gebildet werden^[9].
- Soweit Deutschland Dividenden an ausländische Unternehmen höher besteuert als solche an inländische, steht dies im Widerspruch mit EU-Recht und schränkt die Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit ein^[10]. Dies betrifft Beteiligungen im Streubesitz ausländischer Körperschaften, hier findet trotz der nationalen Steuerfreistellung der Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG ein Abzug von Kapitalertragsteuer statt (§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG). Die einbehaltene Kapitalertragsteuer für eine inländische Körperschaft wird im Rahmen der Steuerveranlagung auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet (§§ 31 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Bei einer ausländischen Körperschaft kommt i. d. R. keine Anrechnung in Betracht. Die Kapitalertragsteuer hat bei ihr Abgeltungswirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), was zu einer Definitivbelastung führt, wenn die Mutter-Tochter-Richtlinie keine Anwendung findet, weil die Mindestbeteiligungsgrenze nicht erreicht ist (§ 43b EStG).

Fußnoten

- [1] BMF, Schreiben v. 20.12.2010, BStBl 2011 I S. 14.
- [2] BMF, Schreiben v. 21.10.2010, BStBl 2010 I S. 832.
- [3] BFH, Urteil v. 16.3.2010, VIII R 20/08, BStBl 2010 II S. 787.
- [4] BMF, Schreiben v. 20.12.2010, IV C 6 - S 2244/10/10001.
- [5] BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718.
- [6] BMF, Schreiben v. 26.5.2005, BStBl 2005 I S. 699.
- [7] BFH, Beschluss v. 21.7.2011, I B 27/11 und Urteil v. 8.10.2008, I R 61/07, BStBl 2011 II S. 62.
- [8] FG Hamburg, Urteile v. 31.1.2011, 2 K 6/10, Revision unter I R 17/11, v. 14.12.2010, 3 K 40/10, Revision unter I R 4/11, BFH, Urteile v. 14.1.2009, I R 36/08, BStBl 2009 II S. 671, v. 15.6.2009, I B 46/09, BFH/NV 2009 S. 1843, BMF, Schreiben v. 25.7.2002, BStBl 2002 I S. 712.
- [9] FG Hamburg, Urteil v. 20.7.2011, 2 K 22/10.
- [10] EuGH, Urteil v. 20.10.2011, C-284/09.

Haufe-Gruppe/Autor Robert Kracht, Dipl.Fw./November 2011

Für Rückfragen stehe ich Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Bernd Urban
vereidigter Buchprüfer Steuerberater

Albgastr. 14 E, 76287 Rheinstetten-Forchheim
Tel. 0721/160894-52; Fax 0721/160894-53
www.steuerkanzlei-urban.de
oder
www.steuerberater-urban.com

Quelle: Haufe Mediengruppe November 2011 - Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit. Die oben stehenden Ausführungen/Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.