

# Steuerliche Hinweise zum Jahresende 2015

Sehr geehrte Damen und Herren,

kein anderes Rechtsgebiet unterliegt einem derart **stetigen Wandel** wie das Steuerrecht. Auch wenn Entwicklungen einmal nicht im Fokus der Tagespresse stehen – wie jene nach der neuerlichen Verwerfung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes durch das Bundesverfassungsgericht als nicht verfassungsgemäß –, können sie doch im Einzelnen erhebliche Auswirkung auf Ihre persönliche Besteuerung oder gegebenenfalls die Besteuerung Ihres Unternehmens oder Ihrer Arbeitnehmer haben.

Die folgenden Ausführungen dienen dazu, Sie über die eingetretenen Änderungen zu informieren und Ihnen damit auch eine Hilfestellung zur **Vermeidung von Steuerfallen** zu geben. – Zu einer **raschen Orientierung** hinsichtlich der für Sie einschlägigen Themen können Sie die nebenstehende Inhaltsübersicht heranziehen. Sollten sich bei Ihnen zu einzelnen Ausführungen Fragen ergeben, zögern Sie bitte nicht, diese zu formulieren und gegebenenfalls eine individuelle Beratung in Anspruch zu nehmen.

## A. Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

### I. Worauf muss man sich einstellen?

(1) **Betriebsvermögen** wird im **Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht** unter bestimmten Bedingungen von der Besteuerung (weitgehend) **freigestellt**.

*Hinweis:* Als begünstigtes Betriebsvermögen gelten gewerbliche, land- und forstwirtschaftliche sowie freiberufliche Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind begünstigt, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war oder sich verschiedene Gesellschafter zur Erreichung dieser Beteiligungsquote mit einer Stimmrechtsabrede binden (sog. Poolregelung).

Inhaltsübersicht	Seite
A. Das neue Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht	1
I. Worauf muss man sich einstellen?	1
II. Was kann man noch tun?	3
B. Neues zum Steuertarif und zur Kinderförderung	3
C. Neues zur Gewinnermittlung sowie zur Prüfungs- und Publizitätspflicht	4
I. Einschränkung der Prüfungs- und Publizitätspflicht	4
II. Bilanzpolitik	5
III. Gewinnrealisation bei Anzahlungen?	5
IV. Neues zur Vorratsbewertung	5
V. Neues zum Rückstellungsausweis	5
VI. Neuregelung des Investitionsabzugsbetrages	6
D. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	7
I. Pensionszusagen	7
II. Ausfall eines Gesellschafterdarlehens	7
III. Streubesitzanteile	8
IV. Gefahr des Verlustes von Verlusten	8
V. Verschärfung bei Umwandlungen	8
VI. Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragung	9
E. Neues für Betriebsinhaber, Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	9
I. Vorsicht! – Infektionswirkung	9
II. Entgeltlicher Beteiligungserwerb	9
III. Entgeltliche Beteiligungs- oder Betriebsveräußerung	9
IV. Unentgeltliche Beteiligungs- oder Betriebsübertragung	10
V. Maßnahmen zur Sicherung des Verlustausgleichs	10
F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	11
I. Betriebsveranstaltungen	11
II. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer	11
III. Reisekosten	11
IV. Lohnsteuerpauschalierung bei geringfügig Beschäftigten und Teilzeitbeschäftigten	12
V. Änderungen im Sozialversicherungsrecht 2016	12
G. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug	13
I. Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers	13
II. Sicherung des Vorsteuerabzugs	13
III. Gebäudeüberlassung	14
IV. Inngemeinschaftliche Reihengeschäfte	14
H. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen	14
I. Hinweise für Vermieter und Kapitalanleger	15
I. Nachlaufende Schuldzinsen	15
II. Werbungskostenabzugsverbot	15
III. Wohnsitzverlagerung ins Ausland	16
J. Neuerungen für Gemeinnützige	16

(2) Es waren Zweifel daran aufgekommen, ob diese Verschonung des Betriebsvermögens mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar sei; denn Kapital- und Immobilienvermögen werden in voller Höhe zur Erbschaft- und Schenkungsteuer herangezogen. Dazu hatte das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 17.12.2014 entschieden, zwar sei die Verschonung des Betriebsvermögens im Grundsatz verfassungsgemäß, jedoch seien die folgenden **gesetzgeberischen Korrekturen** erforderlich:

(a) Gehört zu einem begünstigten Betriebsvermögen auch sog. **Verwaltungsvermögen** (dazu rechnen z.B. Wertpapiere oder an Dritte überlassene Immobilien), wird es nach dem noch geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gleichwohl zu 85 % von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Unternehmenswertes ausmacht. Überschreitet das Verwaltungsvermögen die Grenze von 10 % des Unternehmenswertes nicht, ist nach noch geltendem Recht sogar die vollständige Freistellung des Betriebsvermögens erreichbar (dazu muss ein unwiderruflicher Antrag gestellt werden – der Mindest-Fortführungszeitraum des Betriebes beträgt dann sieben statt fünf Jahre). – Dazu hat das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber die Vorgabe gemacht, die Begünstigung weitestgehend auf **produktives Vermögen zu begrenzen**, und Verwaltungsvermögen aus der Verschonung auszunehmen. – Zur insoweit beabsichtigten **Gesetzesänderung** siehe unten Tz. 3 (a).

(b) Ein mit der Begünstigung von Betriebsvermögen verbundenes Ziel ist der **Erhalt von Arbeitsplätzen**. Bislang müssen aber nur Betriebe mit **mehr als 20 Beschäftigten** nachweisen, dass sie ihre Lohnsumme über einen Zeitraum von fünf Jahren (bei der Verschonung zu 85 %) oder über einen Zeitraum von sieben Jahren (bei vollständiger Steuerfreistellung) beibehalten. – Das Bundesverfassungsgericht hat gefordert, allenfalls Betriebe mit **einigen wenigen Beschäftigten** von der Lohnsummenregelung auszunehmen. – Zur insoweit beabsichtigten **Gesetzesänderung** siehe unten Tz. 3 (b).

(c) Die Begünstigungen für Betriebsvermögen gelten bisher **unbeachtlich seiner Größe**. – Hier hatte das Bundesverfassungsgericht verlangt, die Begünstigung für den Erwerb von **Großunternehmen** unter den Vorbehalt der Durchführung einer **Bedürfnisprüfung** zu stellen. – Zur insoweit beabsichtigten **Gesetzesänderung** siehe unten Tz. 3 (c).

(3) Das Bundesverfassungsgericht hat die **Fortgeltung** der für gleichheitswidrig erachteten Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes bis zu einer gesetzlichen Neuregelung angeordnet. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, diese bis spätestens zum **30.6.2016** vorzunehmen. Vorgesehen sind insofern die folgenden gesetzlichen Änderungen, die sämtlich erst für Erwerbe **nach der Verkündung** des Änderungsgesetzes gelten sollen (es kann jedoch noch zu Änderungen kommen, weil der Bundesrat Bedenken insbesondere zur vorgesehenen Abgrenzung des nicht begünstigten Vermögens [nachfolgend a] sowie zur Entlastung von Großerwerbern [nachfolgend c] angemeldet hat):

(a) Die Begünstigung des Betriebsvermögens in Gestalt eines Verschonungsabschlages von 85 % (bei verpflichtender Unternehmensfortführung über einen Fünfjahreszeitraum) oder – auf unwiderruflichen Antrag – von 100 % (bei Verpflichtung zur Unternehmensfortführung über einen Siebenjahres-

zeitraum) bleibt im Grundsatz unangetastet. **Verwaltungsvermögen** soll aber nur noch dann in die Steuerverschonung mit einbezogen werden, wenn sein Wert nach Abzug der zuzuordnenden Schulden **10 %** des Wertes des Unternehmensvermögens nicht übersteigt. Sofern diese Grenze überschritten wird, ist das Verwaltungsvermögen regulär zu versteuern, während der verbleibende Teil des Betriebsvermögens nach dem bisherigen „Verschonungsregime“ (Freistellung zu 85 % oder zu 100 %) ausgenommen bleibt. – Als **nicht begünstigtes Vermögen** sollen dabei alle Teile des Betriebsvermögens eingestuft werden, die aus dem Betriebsvermögen herausgelöst werden könnten, ohne die eigentliche gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu beeinträchtigen. **Zahlungsmittel**, Geschäftsguthaben und sonstige Finanzmittel sind – wie bislang – nicht begünstigtes Vermögen, soweit sie nach Abzug der Schulden **20 %** des Unternehmenswertes übersteigen.

(b) Die **Lohnsummenprüfung** soll wie folgt **ausgeweitet** werden:

Anzahl der Beschäftigten	Verpflichtung zum Nachweis der Lohnsumme	
	(noch) geltendes Recht	Änderungsvorhaben
bis zu 3	entfällt	entfällt
4 bis 10	entfällt	250 % der Ausgangslohnsumme müssen nach fünf Jahren erreicht sein (500 % nach sieben Jahren bei Wahl der vollständigen Freistellung)
10 bis 15	entfällt	300 % nach fünf Jahren (565 % nach sieben Jahren bei Wahl der vollständigen Freistellung)
16 bis 20	entfällt	400 % nach fünf Jahren (700 % nach sieben Jahren bei Wahl der vollständigen Freistellung)
mehr als 20	400 % nach fünf Jahren (700 % nach sieben Jahren bei Wahl der vollständigen Freistellung)	– wie ab 16 Beschäftigten –

Als „Ausgangslohnsumme“ ist dabei die durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Erwerb des Betriebs endenden Wirtschaftsjahre anzusetzen. – Wird die geforderte Lohnsumme nach Ablauf des Fünf- bzw. Siebenjahreszeitraums nicht erreicht, vermindert sich der Verschonungsabschlag in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird.

(c) Die Regelverschonung von 85 % sowie die auf unwiderruflichen Antrag zu gewährende vollständige Freistellung des Betriebsvermögens sollen ohne weitere Prüfung nur noch bis zu einem begünstigten Erwerb je Erwerber in Höhe von **26 Mio. €** oder – bei Einhaltung sehr restriktiver Voraussetzungen – 52 Mio. € gewährt werden. – Wird diese Grenze überschritten, soll folgendes **Wahlrecht** greifen:

▷ Der Verschonungsabschlag wird um jeweils **einen Prozentpunkt** für jede 1,5 Mio. € reduziert, um die der Wert des

begünstigten Vermögens 26 Mio. € (resp. 52 Mio. €) übersteigt. Sofern der Wert des begünstigten Vermögens mehr als 116 Mio. € (oder 142 Mio. € bei Anwendung der 52 Mio.-€-Grenze) beträgt, wird ein endgültiger Verschonungsabschlag von 20 % bzw. von 35 % (bei unwiderruflichem Antrag verbunden mit der Einhaltung der Begünstigungsvoraussetzungen über einen Siebenjahreszeitraum) gewährt.

▷ Alternativ wird die Erbschaft- oder Schenkungsteuer auf einen Erwerb begünstigten Betriebsvermögens jenseits der 26 Mio.- bzw. 52 Mio.-€-Grenze festgesetzt, jedoch **auf Antrag erlassen**, soweit der Erwerber nachweist, die Steuer nicht aus seinem verfügbaren Vermögen begleichen zu können (50 % des durch Erbschaft oder Schenkung übergegangenen sowie 50 % des bereits vorhandenen nicht begünstigten Vermögens). Ein Erlass ist von verschiedenen auflösenden Bedingungen abhängig.

*Hinweis:* Es steht zu erwarten, dass die 52 Mio.-€-Grenze in der Praxis keine erhebliche Rolle spielen wird. Diese soll zur Abgrenzung eines Großerwerbs nämlich nur dann einschlägig sein, wenn es sich bei den Erwerbern um Gesellschafter handelt und der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, welche die Entnahme oder Ausschüttung des Gewinns nahezu vollständig beschränken. Darüber hinaus muss die Verfügung über Anteile auf Angehörige beschränkt und für den Fall des Ausscheidens eine Abfindung vorgesehen sein, die erheblich unter dem Verkehrswert des Anteils liegt. Diese Voraussetzungen müssen zehn Jahre vor und 30 Jahre nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer vorliegen.

## II. Was kann man noch tun?

(4) Tragen Sie sich mit dem Gedanken der Durchführung einer **vorweggenommenen Erbfolge** (Schenkungen), ist von erheblicher Bedeutung, dass die vorstehenden Gesetzesverschärfungen erst für Erwerbe gelten sollen, die nach der Verkündung des Änderungsgesetzes erfolgen. Weil damit erst zu Beginn des Jahres 2016 gerechnet wird, kann ein **Vorziehen der Schenkung** in das Jahr **2015** insbesondere dann sinnvoll sein, wenn Gegenstand der Übertragung

(a) eine begünstigte betriebliche Einheit ist, zu der **Verwaltungsvermögen** rechnet, ohne dass die bisherige Begünstigungsgrenze überschritten wird (50 % des Unternehmenswertes; 10 % in Fällen der Vollverschonung), oder aber

(b) von der Nichtanwendbarkeit der **Lohnsummenregelung** für betriebliche Einheiten mit nicht mehr als 20 Beschäftigten profitiert werden soll, oder aber

(c) der begünstigte Erwerb die Erwerbsgrenze von **26 Mio. €** (resp. 52 Mio. €) überschreitet.

*Hinweis:* Obzwar nach dem gegenwärtigen Stand nicht von einer rückwirkenden Anwendung der gesetzlichen Neuregelung auszugehen ist, sollte jede Schenkung mit einem **Widerrufsvorbehalt** für den Fall verbunden sein, dass die steuerlichen Konsequenzen nicht jene sind, die von Gesetzes wegen im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung zugrunde zu legen waren. Wird die Schenkung auf Grund des Widerrufsvorbehalts rückgängig gemacht, erlischt die festgesetzte Steuer.

## B. Neues zum Steuertarif und zur Kinderförderung

(5) Mitte des Jahres ist ein Gesetz verabschiedet worden, nach dem der sog. **Grundfreibetrag**, welcher von der Einkommensteuer ausgenommen wird, wie folgt angehoben wird:

Einkommen im Jahr	2014	2015 - neu -	2016 - neu -
Einzel Veranlagte	8.354 €	8.472 €	8.652 €
Zusammen veranlagte Ehegatten	16.708 €	16.944 €	17.304 €

Zudem werden mit erstmaliger Geltung für das Jahr **2016** die Eingangswerte zu den beiden Progressionsstufen des Einkommensteuertarifs um jeweils **1,48 %** angehoben. Dies führt zu einer Verschiebung des Steuertarifs „nach rechts“ – die unveränderten Steuersätze greifen erst bei einem um jeweils 1,48 % höheren Einkommen.

*Hinweis:* Diese Anpassung des Steuertarifs dient dem Ausgleich der kumulierten Inflation in den Jahren 2014 und 2015. Bei größeren Beträgen kann zu überlegen sein, ob es sinnvoll ist, einkommensverlagernde Maßnahmen zu ergreifen (Vorziehen steuermindernder Aufwendungen in das Jahr 2015 oder Verschiebung von Erträgen in das Jahr 2016).

(6) Auch **familienpolitische Leistungen** haben Ausweitungen erfahren, die in der folgenden Übersicht zusammengestellt sind:

	Ausgangsbetrag	Anhebung ab 1.1.2015	Anhebung ab 1.1.2016
<b>Kindergeld</b>			
▷ für das erste und zweite Kind je	184 €	188 €	190 €
▷ für das dritte Kind	190 €	194 €	196 €
▷ für das vierte und jedes weitere Kind je	215 €	219 €	221 €
<b>Kinderfreibetrag</b>	7.008 €	7.152 €	7.248 €
<b>Kinderzuschlag für Geringverdiener</b>	140 €	-	<b>ab 1.7.2016:</b> 160 €
<b>Entlastungsbetrag für Alleinerziehende</b>			
▷ für das erste Kind	1.308 €	1.908 €	-
▷ für das zweite und jedes weitere Kind je zusätzlich		240 €	-

Zur Erläuterung:

(a) Das **höhere Kindergeld** wird ab September 2015 ausbezahlt. Für die zurückliegenden Monate ab Januar 2015 wird die Nachzahlung spätestens ab Oktober 2015 zusammen in einem Betrag erfolgen. Das höhere Kindergeld gelangt ohne Antrag zur Auszahlung.

(b) Der **Kinderfreibetrag** gelangt zur Anwendung, wenn er zu einer größeren Entlastung führt, als dies durch die Auszahlung des Kindergeldes der Fall ist. In diesem Falle wird die (geminderte) Einkommensteuer um die ausgezahlten Kindergelder erhöht.

(c) Der ab dem 1.7.2016 auf 160 € je zu berücksichtigendes Kind angehobene **Kinderzuschlag für Geringverdiener** gelangt zur Auszahlung, wenn das elterliche Einkommen oder Vermögen eine sozialgesetzlich festgesetzte Größe nicht übersteigt und durch den Kinderzuschlag Hilfsbedürftigkeit vermieden wird.

(d) **Alleinerziehende** haben Anspruch auf den Entlastungsbetrag, welcher bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abgezogen wird und erstmals ab dem Jahre 2015 nach der Kinderzahl gestaffelt wird, wenn sie eine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden und zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das Kindergeld gewährt wird.

(7) Auch der **Unterhaltshöchstbetrag** ist erstmals für das Jahr **2015** von 8.354 € auf 8.472 € erhöht worden. Ab dem Jahre **2016** steigt er auf 8.652 €. Bis zu dieser Betragsgrenze werden Aufwendungen bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen, die Ihnen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer Ihnen oder Ihrem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erwachsen.

## C. Neues zur Gewinnermittlung sowie zur Prüfungs- und Publizitätspflicht

### I. Einschränkung der Prüfungs- und Publizitätspflicht

(8) Betreiben Sie Ihr Unternehmen in der Rechtsform der **Kapitalgesellschaft** (z.B. GmbH oder AG) oder einer **GmbH & Co. KG**, bei der ausschließlich die GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist, besteht die Verpflichtung, Unternehmensdaten zur elektronischen **Veröffentlichung** beim Bundesanzeiger einzureichen. Überschreitet Ihr in einer der vorstehenden Rechtsform geführtes Unternehmen darüber hinaus die Grenze zur sog. mittelgroßen Gesellschaft, unterliegt es auch der gesetzlichen Verpflichtung, den Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer **prüfen** zu lassen.

(9) Die Publizitäts- und Prüfungspflichten erfahren dadurch potenziell eine **Einschränkung**, dass die Größenkriterien zur Abgrenzung kleiner und mittelgroßer (wie auch großer) Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften mit beschränkter Haftung wie folgt angehoben worden sind:

	klein	mittelgroß	groß
Bilanzsumme in Mio. €			
bisher	> 0,35 - 4,84	> 4,84 - 19,25	> 19,25
neu	> 0,35 - 6	> 6 - 20	> 20
Umsatzerlöse in Mio. €			
bisher	> 0,7 - 9,68	> 9,68 - 38,5	> 38,5
neu	> 0,7 - 12	> 12 - 40	> 40
Mitarbeiter gleichbleibend	≤ 50	≤ 250	> 250

*Hinweis:* Augenfällig ist insbesondere die Anhebung der Größenkriterien zur Abgrenzung kleiner und mittelgroßer Gesellschaften: Die Schwellenwerte „Bilanzsumme“ und „Umsatzerlöse“ wurden jeweils um 24 % heraufgesetzt.

(10) Die neuen Schwellenwerte sind grundsätzlich erstmals für das **Geschäftsjahr 2016** (bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr für das Geschäftsjahr 2016/2017) anzuwenden. Die Einstufung erfolgt als kleine Gesellschaft, wenn mindestens zwei der neuen Kriterien an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen nicht überschritten werden. Damit gilt Ihr Unternehmen Ende 2016 als **kleine Gesellschaft**, wenn mindestens zwei der neuen Kriterien zum 31.12.2016 und zum 31.12.2015 oder aber zum 31.12.2015 und zum 31.12.2014 nicht überschritten werden.

(11) Mit der **Herabstufung** von der mittelgroßen zur kleinen Gesellschaft sind insbesondere die folgenden **Vorteile** verbunden:

- ▷ Die **gesetzliche Prüfungspflicht** des Jahresabschlusses und des Lageberichts entfällt.
- ▷ Zur elektronischen **Veröffentlichung** beim Bundesanzeiger sind nur die Bilanz, nicht aber die Gewinn- und Verlustrechnung, und der Anhang einzureichen (ohne Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung).
- ▷ Es greifen spezifische **Befreiungen** bei der Aufstellung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.

(12) Wahlweise können die neuen Unternehmensschwellenwerte auch bereits für das **Geschäftsjahr 2014** (resp. ein abweichendes Geschäftsjahr 2014/2015) oder das **Geschäftsjahr 2015** (entsprechend ein abweichendes Geschäftsjahr 2015/2016) herangezogen werden. Es lässt sich damit im Grenzbereich der neuen Unternehmensgrößenklassen schon **früher eine Herabstufung zur kleinen Gesellschaft** erreichen. Dies bedingt jedoch, dass gleichzeitig – anders als bisher – unter den „Umsatzerlösen“ der Gewinn- und Verlustrechnung auch solche ausgewiesen werden, die nicht aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stammen (damit erhöhen sich potenziell die auch als Unternehmensschwellenwert heranzuziehenden Umsatzerlöse).

*Hinweis:* Werden die neuen Unternehmensgrößenklassen nicht wahlweise auf die Geschäftsjahre 2014 und/oder 2015 vorgezogen, ist der Ausweis der Umsatzerlöse nach dem erweiterten Verständnis erstmals für das Geschäftsjahr 2016 vorzunehmen.

## II. Bilanzpolitik

(13) Im Hinblick auf die im vorstehenden Abschnitt dargestellte Heraufsetzung der Unternehmensgrößenklassen (mit der erweiterten Möglichkeit, nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht zu unterliegen und Unternehmensdaten nur noch eingeschränkt veröffentlichen zu müssen) können bilanzpolitische Maßnahmen erwägenswert werden, wenn sich Ihre Gesellschaft nur **knapp oberhalb** des neuen Schwellenwerts für die **Bilanzsumme von Kleinunternehmen** (6 Mio. €) bewegt, und erreichbar erscheint, dass mindestens zwei der neuen Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen nicht überschritten werden. Denkbar sind zum Ende des Jahres 2015 (bzw. zum Ende eines abweichenden Geschäftsjahres 2015/2016) etwa die folgenden Maßnahmen:

- ▷ Verschiebung des **Gewinnrealisationszeitpunktes** durch Übergabe des Liefergegenstandes an den Kunden erst im folgenden Geschäftsjahr. Bei Werk- und Werklieferungsverträgen ist regelmäßig die Abnahme des fertigen Werks durch den Besteller maßgeblich, siehe dazu aber auch unten Tz. 14.
- ▷ Vorziehen anstehender **Erhaltungs-** oder **Modernisierungsarbeiten** in das laufende Geschäftsjahr.
- ▷ Verringerung der **Vorräte**.
- ▷ Verminderung der **Liquidität** durch die Rückführung von Schulden oder Ausschüttungen (bzw. Entnahmen).
- ▷ Veräußerung von Forderungen und Verwendung der Mittel.

## III. Gewinnrealisation bei Anzahlungen?

(14) Erhalten Sie als bilanzierender Unternehmer im Zuge eines erteilten Auftrages eine **Anzahlung**, wirkte sich diese nach dem bisherigen Verständnis nicht gewinnrealisierend und damit potenziell steuererhöhend aus (ermitteln Sie den Gewinn demgegenüber nach Maßgabe der Einnahmenüberschussrechnung, sind Anzahlungen stets sofort Betriebseinnahmen). Nach einer Entscheidung des höchsten deutschen Finanzgerichts geht die Finanzverwaltung nunmehr aber für sämtliche Wirtschaftsjahre, die nach dem 23.12.2014 beginnen (regelmäßig also für ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr **2015**), davon aus, Anzahlungen seien unter bestimmten Bedingungen sofort gewinnrealisierend (und nicht erst bei Abnahme des Werkes durch den Kunden). Von dieser Verschärfung betroffen sind:

- (a) Anzahlungen, die Architekten und Ingenieure nach HOAI beanspruchen können (es handelt sich nach der jetzigen Fassung der Vorschrift um Anzahlungen für nachgewiesene Grundleistungen), sowie
- (b) Abschlagszahlungen nach § 632a BGB (es handelt sich um Anzahlungen, die für eine „vertragsgemäß erbrachte Leistung“ in demjenigen Umfang gefordert werden können, in dem der Besteller bereits „einen Wertzuwachs erlangt hat“).

*Hinweis für bereits erhaltene Anzahlungen:* Kommt es nach dem neuen Verständnis der Finanzverwaltung zum 31.12.2015 dadurch zu einer Gewinnerhöhung, dass bereits erhaltene Anzahlungen als Ertrag auszuweisen sind, kann der daraus resultierende Gewinn gleichmäßig entweder auf die Wirtschaftsjahre

2015 und 2016 oder auf die Wirtschaftsjahre 2015 bis 2017 verteilt werden.

*Hinweis für zukünftige Anzahlungen:* Wie weit das Verständnis der Finanzverwaltung geht, Anzahlungen unmittelbar als Ertrag erfassen zu müssen, ist im Einzelnen nicht vollständig klar. Vorauszahlungen vor Erbringung einer (Teil-)Leistung führen jedenfalls bei bilanzierenden Unternehmen im Zeitpunkt der Vereinnahmung nicht zu einem Ertrag. Gleiches dürfte dann gelten, wenn Anzahlungen über eingekauftes, aber noch nicht verarbeitetes Material vereinbart werden, oder sie zu festgelegten Terminen verlangt werden dürfen, die unabhängig vom Leistungsfortschritt sind. Im Einzelfall ist es sinnvoll, dass Sie sich individuell beraten lassen.

## IV. Neues zur Vorratsbewertung

(15) Gleichartige Gegenstände des **Vorratsvermögens** (also Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse, Fertigerzeugnisse und Waren) können Sie grundsätzlich in der **Steuerbilanz** nach dem sog. Lifo-Verfahren bewerten (und zwar unabhängig davon, wie Sie in der Handelsbilanz verfahren). Nach diesem Verfahren wird unterstellt, dass die zuletzt angeschafften Gegenstände als erste verbraucht werden, was sich bei steigenden Einkaufspreisen **steuermindernd** auswirkt. Die Finanzverwaltung hat die Anwendung dieses Verfahrens nunmehr einerseits für Vorräte ausgeschlossen, die eine Haltbarkeitsdauer von nicht mindestens einem Jahr haben. Unzulässig soll das Bewertungsvereinfachungsverfahren andererseits für Handelswaren sein, wenn die individuellen Anschaffungskosten für die einzelnen Gegenstände mittels EDV-Systems (z.B. durch Codierung) zu ermitteln sind. Dies gilt aber nicht, wenn trotz EDV-Einsatzes weitere Rechenschritte zur Ermittlung der Anschaffungskosten erforderlich würden (z.B. durch Zuordnung von anteiligen Anschaffungsnebenkosten).

*Hinweis:* Bei Erzeugnissen, die im Betrieb erst nach einer weiteren Ver- oder Bearbeitung hergestellt werden, wird trotz elektronischen Warenwirtschaftssystems die Lifo-Methode weiterhin zugelassen.

## V. Neues zum Rückstellungsausweis

(16) Als bilanzierender Unternehmer haben Sie eine - gewinnmindernde - Rückstellung auszuweisen, wenn Ihrem Unternehmen mit überwiegender Wahrscheinlichkeit die Inanspruchnahme aus einer **Verpflichtung gegenüber einem Dritten** droht. Dritter kann dabei neben einem privatrechtlichen Gläubiger auch die öffentliche Hand sein, wenn sich der Anspruch aus einer öffentlich-rechtlichen Vorschrift ergibt und er hinreichend konkretisiert ist.

(17) So ist eine Rückstellung beispielsweise auch im Hinblick auf die Kosten zu bilden, die dadurch entstehen, dass der gesetzlichen Verpflichtung nachzukommen ist, einen **Jahresabschluss** zu erstellen. Gleiches gilt mit Bezug auf den Aufwand, den **Jahresabschluss prüfen** zu lassen, wenn dies von Gesetzes wegen vorgesehen ist (z.B. für mittelgroße Gesellschaften, siehe dazu oben Tz. 9) oder ein Kreditgeber eine entsprechende Auflage macht (keine Rückstellung soll demge-

genüber zu bilden sein, wenn eine Personengesellschaft ihren Abschluss nur auf Grund einer – internen – Vorgabe in ihrem Gesellschaftsvertrag prüfen lässt).

*Empfehlung:* In den vorgenannten, aber auch in weiteren Fällen (z.B. Rückstellung für die aufbewahrungspflichtigen Unterlagen) sind auch **betriebsinterne Kosten** in die Bewertung der Rückstellung mit einzubeziehen (etwa anteilige Personal- oder Raumkosten). Die Finanzverwaltung verlangt im Einzelfall, diese detailliert nach den notwendig werdenden Tätigkeiten aufzuschlüsseln und will pauschale Ansätze nicht anerkennen. Im Hinblick darauf kann empfehlenswert sein, den betriebsinternen verursachten Aufwand zu **dokumentieren**.

(18) Sehen Sie sich einer **Klage** gegenüber, die Ihr bilanzierendes Unternehmen betrifft, ist insoweit grundsätzlich von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme auszugehen, sodass eine gewinnmindernde Rückstellung auszuweisen ist. Dies gilt auch dann, wenn Sie den Prozess nach dem Bilanzstichtag gewinnen oder sich vergleichen. Lediglich dann, wenn der Prozessgegner ein offensichtlich unzulässiges Rechtsmittel eingelegt hat, scheidet die Rückstellung aus. Ebenso wenig ist sie nach einem jüngst ergangenen Urteil des höchsten deutschen Finanzgerichtes zu bilden, wenn ein von einem unabhängigen Dritten gefertigtes **Gutachten** bescheinigt, dass überwiegend mit einem positiven Prozessausgang zu rechnen ist.

*Hinweis:* Die Einholung eines solchen Gutachtens kann sinnvoll sein, wenn der Rückstellungsausweis auf Grund des Klageverfahrens nicht opportun ist – etwa weil sich das Unternehmen ohnehin schon in einer Verlustsituation befindet.

## VI. Neuregelung des Investitionsabzugsbetrages

(19) Eine besondere Form der **steuerlichen Förderung** können Sie beanspruchen, wenn Sie Inhaber eines begünstigten Betriebes sind (siehe dazu den nachfolgenden Hinweis): Es kann dann ein **gewinnmindernder Investitionsabzugsbetrag** in Höhe von bis zu **40 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von beweglichen Anlagegütern gebildet werden, die in den kommenden drei Jahren beschafft werden sollen. Ein solches Vorziehen der anteiligen Investitionskosten als **Betriebsausgaben ohne Liquiditätsabfluss** kann aber nur für Anlagegüter beansprucht werden, die in einem Umfang von mindestens 90 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt und mindestens bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgt, in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden. Der Investitionsabzugsbetrag kann höchstens mit **200.000 €** geltend gemacht werden, sodass ein Investitionsvolumen der kommenden drei Jahre von bis zu 500.000 € begünstigt ist.

*Hinweis zum Kreis der begünstigten Betriebe:* Der Investitionsabzugsbetrag kann durch bilanzierende Betriebe geltend gemacht werden, deren Eigenkapital zum Ende des Wirtschaftsjahres 235.000 € nicht übersteigt. Bei Einnahmenüberschussrechnung gilt eine Gewinngrenze von 100.000 €, die nicht überschritten werden darf. Für Personengesellschaften gelten die vorgenannten Höchstbeträge gleichermaßen; sie erfahren also keine Multiplikation nach der Zahl der Gesellschafter. Land- und Forstwirte können den Investitionsabzugsbe-

trag beanspruchen, wenn der Wirtschaftswert des Betriebes nicht mehr als 125.000 € ausmacht.

(20) Die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages setzt bislang voraus, dass die Investitionsvorhaben unter **Angabe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** in eine Liste aufgenommen werden, die möglichst begleitend zur Steuererklärung des Jahres beim Finanzamt eingereicht werden sollte, für das der Investitionsabzugsbetrag beansprucht wird. Es reicht dabei aus, die Investitionsgüter der Funktion nach zu benennen (z.B. „Büroeinrichtungsgegenstand“). Anzugeben ist auch die voraussichtliche Stückzahl, in der die Anschaffung oder Herstellung erfolgen soll.

*Hinweis:* Wird das beabsichtigte Investitionsvorhaben im Drei-Jahres-Zeitraum nicht realisiert, führt dies rückwirkend zur gewinnerhöhenden Ausbuchung des Investitionsabzugsbetrages im Jahr seiner Bildung. Hinzu treten Nachzahlungszinsen auf den nachgeforderten Steuerbetrag, die 0,5 % je Monat ausmachen (unverzinst bleiben nur die ersten 15 Monate nach Abschluss des Wirtschaftsjahres, für den der Investitionsabzugsbetrag beansprucht wurde). Zur selben Rechtsfolge kommt es, soweit der Investitionsabzugsbetrag überhöht gebildet wurde, mithin die späteren tatsächlichen Investitionskosten den gegenüber der Finanzverwaltung erklärten Betrag nicht erreichen (zur rückwirkenden Gewinnerhöhung kommt es dann mit Bezug nur auf den überhöht gebildeten Investitionsabzugsbetrag).

(21) **Ausblick:** Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen (regelmäßig also für ein kalenderjahrgleiches **Wirtschaftsjahr 2016**), soll das Erfordernis entfallen, die Funktion des anzuschaffenden oder herzustellenden begünstigten Wirtschaftsgutes zu benennen. Anzugeben sollen dann auch nicht mehr die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das jeweilige Investitionsobjekt sein. Vielmehr sollen nur noch die **Summen der Abzugsbeträge** und der rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt werden.

*Hinweis:* Dies vereinfachte die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages. Als unschädlich erwies sich auch, wenn statt eines ursprünglich verfolgten Investitionsvorhabens (z.B. Baumaschine) ein anderes realisiert wird (z.B. Büromobiliar) oder falls die tatsächlichen Investitionskosten von der anfänglichen Einschätzung abweichen. Eine Ausweitung der begünstigten Betriebe soll aber nicht erfolgen.

(22) Wird das Investitionsvorhaben, für welches der Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist, umgesetzt, kann schon heute der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes abgezogen werden. Auf diesem Wege wird eine **steuererhöhende Auflösung** des Investitionsabzugsbetrages im Jahr der Investition **vermieden**. Allerdings mindert sich insofern die Bemessungsgrundlage der Abschreibung für das jeweilige Investitionsgut.

*Hinweis:* Schließlich kann bei begünstigten Unternehmen, deren Eigenkapital am Schluss des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 235.000 € oder – bei Einnahmen-

überschussrechnung – deren Gewinn im letzten Jahr nicht mehr als 100.000 € betragen hat, eine **Sonderabschreibung** von bis zu **20 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob zuvor der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht worden ist (begünstigt sind aber auch hier nur bewegliche Anlagegüter, die zu mindestens 90 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden). Die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung ist gegebenenfalls um den gewinnmindernden Abzug eines übertragenen Investitionsabzugsbetrages herabzusetzen.

## D. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Pensionszusagen

(23) Die **Erteilung einer Pensionszusage** durch eine Kapitalgesellschaft ist eine Form der **betrieblichen Altersversorgung**, welche mit dem Charme verbunden ist, dass bis zum Eintritt des Versorgungsfalls auf Seiten der Kapitalgesellschaft die steuerliche Belastung mindernde Betriebsausgaben entstehen, ohne dass dem Berechtigten bereits steuerpflichtige Einnahmen zuzurechnen sind. Die steuerliche **Anerkennung** einer Pensionszusage ist indes an zahlreiche Rahmenbedingungen geknüpft, welche in der jüngeren Zeit gar eine Ausweitung erfahren haben:

(a) Die Pensionszusage muss **schriftlich erteilt** werden. Dieses Schriftformerfordernis betrifft auch jede spätere Änderung der Zusage. Dies ist etwa zu berücksichtigen, wenn sich die Zusage an der Höhe des letzten Gehaltes ausrichtet, die Vergütung aber wegen einer wirtschaftlich schwierigen Situation vorübergehend abgesenkt wird, ohne dass dies Auswirkung auf die Höhe der Versorgungszusage haben soll.

(b) Die Pensionszusage darf erst nach einer **Probezeit** von zwei bis drei Jahren erteilt werden. Wird sie früher gewährt, erfolgt nach Ablauf dieses Zeitraums kein „Hineinwachsen“ in die Zulässigkeit – Zuführungen zur Pensionsrückstellung bleiben verdeckte Gewinnausschüttungen.

(c) Die Pensionszusage darf nicht zu einer **Überversorgung** des Pensionsberechtigten führen. Diese wird angenommen, wenn die Anwartschaft aus der Pensionszusage gemeinsam mit der Anwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75 % der Aktivbezüge des Begünstigten am Bilanzstichtag übersteigt. – Wird das Gehalt wegen einer Unternehmenskrise nur **vorübergehend** abgesenkt, führt dies nicht zur Annahme der Überversorgung.

(d) Die Versorgungszusage muss **erdienbar** sein. Dies wird nicht mehr angenommen, wenn der Begünstigte im Zusagezeitpunkt das 60. Lebensjahr überschritten hat – gleichgültig, ob es sich um einen beherrschenden oder einen nicht-beherrschenden Gesellschafter handelt. Ein beherrschender Gesellschafter muss darüber hinaus nach Zusageerteilung noch für mindestens zehn Jahre für die Gesellschaft tätig sein. Diese Erdienbarkeit muss auch für Erweiterungen der Pensionszusage – etwa die spätere Einbeziehung des Ehegatten in die Versorgungsanwartschaft – gewährleistet sein.

(24) Wird die in der Pensionszusage festgelegte **Altersgrenze** erreicht, bleibt der Versorgungsberechtigte aber als **Geschäftsführer** für die Gesellschaft tätig, soll

kein Versorgungsbedürfnis des Berechtigten bestehen. Werden gleichwohl Versorgungsbezüge und Gehalt nebeneinander gezahlt, sind die Altersbezüge **verdeckte Gewinnausschüttungen** und als solche zu deklarieren.

*Hinweis:* Keine verdeckte Gewinnausschüttung wird jedoch angenommen, wenn der vormalige Geschäftsführer nach Eintritt des Rentenalters in anderer Funktion oder beratend für die Gesellschaft tätig wird. Denkbar ist auch, die Aufnahme der Versorgungsleistungen bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit zu verschieben.

(25) Regelmäßig als problematisch erweist sich das Bestehen einer Pensionszusage, wenn die Anteile an der sie gewährenden Kapitalgesellschaft **übertragen** werden sollen. Der Erwerber ist häufig nicht daran interessiert, die mit einer Pensionszusage verbundenen Lasten zu übernehmen. Hier darf keinesfalls vorschnell gehandelt werden – lassen Sie sich, bitte, unbedingt beraten:

(a) Ein naheliegender **Verzicht** auf die Pensionszusage führt zum Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn beim Begünstigten, soweit sie werthaltig ist. Dem stehen zwar in selber Höhe nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile an der Kapitalgesellschaft gegenüber, welche sich – anders als der voll steuerpflichtige Arbeitslohn – aber im Falle der Veräußerung der Anteile nur im Umfang von 60 % steuermindernd auswirken (und im Falle der unentgeltlichen Übertragung der Anteile beim Schenkenden überhaupt keine steuermindernden Auswirkungen zeitigen).

(b) Soll der Pensionsanspruch **abgefunden** werden, führt dies nach einer jüngeren Rechtsprechungsentwicklung nur dann zu steuerwirksamem Aufwand auf Seiten der Kapitalgesellschaft, wenn die Pensionszusage von vornherein die Möglichkeit der Abfindung des Anspruchs zum Anwartschaftsbarwert zulässt. Im Übrigen ist eine **verdeckte Gewinnausschüttung** gegeben, **neben** welche die oben unter Buchst. a geschilderten Rechtsfolgen des Verzichts treten.

(c) Erwägenswert kann auch die **Auslagerung** der Pensionsverpflichtung auf eine Schwester-Kapitalgesellschaft sein, welche die Versorgungszusage übernimmt. Dieser Gestaltungsweg ist indes noch nicht endgültig geklärt, sodass zuvor eine sog. verbindliche Auskunft durch das zuständige Finanzamt zu erlangen versucht werden sollte.

## II. Ausfall eines Gesellschafterdarlehens

(26) Eine **wichtige Neuregelung** ist für Sie von Belang, wenn Sie im Betriebsvermögen eine Beteiligung von **mehr als 25 %** an einer Kapitalgesellschaft halten oder gehalten haben und dieser Kapitalgesellschaft ein **Darlehen** gewährt oder eine Bürgschaft zugunsten der Kapitalgesellschaft übernommen haben. Fällt nämlich das Darlehen aus oder werden Sie aus der Bürgschaft in Anspruch genommen, führt dies in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2014 beginnen, grundsätzlich nur noch im Umfang von **60 %** zu einer Betriebsausgabe.

*Hinweis:* Dem Betriebsvermögen zugehörig ist die Beteiligung etwa im Falle einer sog. Betriebsaufspaltung, die vorliegt, wenn Sie (oder eine Personengruppe, der Sie angehören) mehrheitlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind und die-

ser mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. ein Gebäude) zur Nutzung überlassen.

(27) Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs auf 60 % tritt nicht ein, wenn Sie nachweisen können, dass auch ein **fremder Dritter** das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder nicht zurückgefordert hätte. Dabei sind jedoch nur **eigene Sicherungsmittel** der Kapitalgesellschaft zu berücksichtigen.

(28) Die Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gilt gleichermaßen, soweit Sie aus **gesellschaftsrechtlichen Gründen** der Kapitalgesellschaft, an der Sie im Betriebsvermögen zu mehr als 25 % beteiligt sind oder waren, ein Wirtschaftsgut (z.B. ein Gebäude) oder ein Darlehen **unentgeltlich** oder teilentgeltlich überlassen. Die Ihnen entstehenden Aufwendungen (z.B. Abschreibungen, Erhaltungsaufwendungen, Refinanzierungskosten) sind erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, bei vollständig unentgeltlicher Überlassung **nur noch zu 60 %** abzugsfähig (zuvor ließ die Finanzverwaltung die Berücksichtigung substanzbezogenen Aufwands – Abschreibungen und Erhaltungsaufwendungen – zu 100 % zu). Bei teilentgeltlicher Überlassung greift diese Rechtsfolge, soweit das Entgelt hinter dem Marktpreis zurückbleibt.

*Hinweis:* Es bleibt aber bei der Berücksichtigung des Sie treffenden Aufwands in voller Höhe, wenn **marktvorgegebene Umstände** zur Herabsetzung der Pacht geführt haben (z.B. eine verschlechterte Vermietbarkeit im Belegbereich der Immobilie). Bestehen solche Umstände, sind sie dem Finanzamt darzulegen.

### III. Streubesitzanteile

(29) Bereits seit dem 1.3.2013 sind **Gewinnausschüttungen**, die einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH oder AG) aus der Beteiligung an einer anderen Körperschaft zufließen, **in voller Höhe steuerpflichtig**, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres nicht **mindestens** unmittelbar **10 %** beträgt (wird diese Beteiligungsgrenze erreicht, unterliegt die Gewinnausschüttung nur im Umfang von 5 % der Körperschaftsteuer; beträgt die Beteiligungsquote zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 %, wird sie auch nur in einem Umfang von 5 % zur Gewerbesteuer herangezogen).

(30) Es liegt ein Gesetzentwurf vor, wonach diese Einbeziehung von Gewinnausschüttungen (Dividenden) in die volle Körperschaftsteuerpflicht auch auf Gewinne aus der **Veräußerung** solcher Streubesitzanteile ausgeweitet werden soll. Diese gesetzliche Neuregelung soll aber erstmals für Gewinne **nach dem 31.12.2017** anzuwenden sein. – Verluste, welche im Zusammenhang mit einer Streubesitzbeteiligung stehen (etwa aus einer Veräußerung oder einer Abschreibung resultierend), sollen zwar steuerlich anzuerkennen sein, jedoch nur mit Gewinnen aus der Veräußerung oder einer steuerwirksamen Zuschreibung von Streubesitzanteilen ausgeglichen werden können.

*Hinweis:* In Anbetracht der noch fernliegenden erstmaligen Anwendung der beabsichtigten gesetzlichen Neuregelung ist

kein akuter Handlungsbedarf gegeben. Sind Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen zu erwarten, die durch eine Kapitalgesellschaft gehalten werden und die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres nicht mindestens 10 % beträgt, kann zu erwägen sein, diese vor dem 1.1.2018 vorzunehmen oder aber die Beteiligung bis zu diesem Stichtag auf einen Anteil von mindestens 10 % aufzustocken.

### IV. Gefahr des Verlustes von Verlusten

(31) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die einen noch nicht ausgeglichenen **Verlust** erlitten hat, oder beabsichtigen Sie, den Anteil an einer solchen Kapitalgesellschaft zu erwerben? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass bei einem Beteiligungswechsel von mehr als 25 % bis 50 % innerhalb von fünf Jahren der Verlust grundsätzlich anteilig in Höhe der Quote des Beteiligungswechsels **gestrichen** wird. Werden mehr als 50 % der Anteile übertragen, geht der Verlust sogar insgesamt unter.

*Hinweis:* Nicht von einem potenziellen Untergang des Verlustes ist die schenkweise Übertragung der Anteile im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** betroffen.

(32) Trotz eines entgeltlichen Anteilswechsels von mehr als 25 % bleibt der Verlust aber einerseits erhalten, soweit nachgewiesen werden kann, dass die Kapitalgesellschaft über sog. **stille Reserven** verfügt. Dazu ist grundsätzlich ein Unternehmenswertgutachten einzuholen. Nur dann, wenn das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft trotz der erlittenen Verluste noch positiv sein sollte, können die stillen Reserven aus der Differenz zwischen dem (fremdüblichen) Kaufpreis für die Anteile und dem (anteiligen) Eigenkapital abgeleitet werden.

(33) Andererseits soll der Verlustabzug erhalten bleiben, wenn die Beteiligung lediglich innerhalb ein und derselben Unternehmensstruktur „umgehängt“ wird (sog. **Konzernklausel**). Diese hat bislang für den Mittelstand keine große Bedeutung, weil sie einen zumindest dreistufigen Konzernaufbau erfordert. Rückwirkend für sämtliche betroffenen Beteiligungserwerbe nach dem 31.12.2009 soll der Anwendungsbereich der Konzernklausel zugunsten der betroffenen Unternehmen aber nunmehr erheblich ausgeweitet werden. So soll etwa auch begünstigt sein, wenn an der Spitze der Unternehmensstruktur eine **Personenhandelsgesellschaft** (z.B. KG, oHG) steht.

*Hinweis:* Beabsichtigen Sie, Ihre Unternehmensstruktur zu verändern, kann die gesetzliche Ausweitung der Konzernklausel mit Bezug auf verlustbehaftete Tochter-Kapitalgesellschaften von großer Bedeutung sein. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

### V. Verschärfung bei Umwandlungen

(34) Grundsätzlich ist es zulässig, ein Einzelunternehmen oder eine betrieblich tätige (oder gewerblich geprägte) Personengesellschaft steuerlich neutral in eine **Kapitalgesellschaft umzuwandeln**. Die übernehmende Kapitalgesellschaft konnte als Gegenleistung für die Einbringung bis zur Höhe des Eigenkapitals der einge-



brachten Einheit bislang neben der notwendigen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Anteilen am Nennkapital) auch sonstige Gegenleistungen gewähren (z.B. die Einräumung eines Darlehensanspruches oder eine Barauszahlung).

*Hinweis:* Gleiches gilt, wenn eine mehrheitsvermittelnde Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht werden soll.

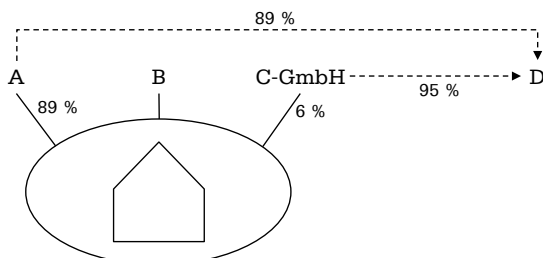
(35) Bereits für Einbringungen, die nach dem 31.12.2014 vertraglich vereinbart werden, soll eine Gegenleistung der übernehmenden Kapitalgesellschaft aber nur dann einer steuerneutralen Einbringung nicht entgegenstehen, soweit sie **25 %** des eingebrachten Eigenkapitals oder aber **500.000 €** nicht überschreitet.

*Beispiel:* Ein Betrieb mit einem Eigenkapital von 800.000 € wird in eine Kapitalgesellschaft eingebracht. Nach früherem Recht konnte die übernehmende Kapitalgesellschaft dem Einbringenden etwa Anteile in Höhe von 25.000 € und eine Darlehensforderung von 775.000 € gewähren. Nunmehr kann eine Darlehensforderung nur noch bis zur Höhe von 25 % von 800.000 € = 200.000 €, höchstens bis zu 500.000 € eingeräumt werden.

## VI. Grunderwerbsteuer bei Anteilsübertragung

(36) In Anbetracht der **Höhe der Steuersätze** (in mittlerweile vier Bundesländern wird die Grunderwerbsteuer unterdessen mit 6,5 % erhoben – zuletzt hatte das Land Brandenburg zum 1.7.2015 eine entsprechende Erhöhung vorgenommen) wird die Grunderwerbsteuer zunehmend zu einer Größe, die auch bei **Anteilsübertragungen** und **Unternehmensumstrukturierungen** zu berücksichtigen ist. Sie fällt nämlich nicht nur an, wenn Grundstücke veräußert werden, sondern etwa auch in dem Fall, dass im Umfang von **mindestens 95 %** Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört.

*Hinweis:* Der Gesetzgeber ist bestrebt, Gestaltungen zur Vermeidung der Grunderwerbsteuer weitestgehend auszuschließen. So soll nun neu geregelt werden, dass eine an einer grundstücksführenden Personengesellschaft beteiligte Kapitalgesellschaft als vollständig neuer Gesellschafter gilt, wenn mindestens 95 % der Anteile übertragen werden. Beispiel:



Erwirbt D die Beteiligung von 89 % an der grundstücksführenden Gesellschaft von A und 95 % der Anteile an der C-GmbH, löst dies Grunderwerbsteuer aus, obwohl rechnerisch nur 94,7 % der Anteile übergehen (89 % unmittelbar und 95 % von 6 % = 5,7 % mittelbar). Nach der gesetzlichen Neuregelung gilt die C-GmbH aber als neuer Gesellschafter, sodass die 95 %-Grenze erreicht wird (89 % + 6 % = 95 %).

## E. Neues für Betriebsinhaber, Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Vorsicht! – Infektionswirkung

(37) Sind Sie an einer **Personengesellschaft** beteiligt, die **freiberuflich, land- und forstwirtschaftlich** oder **vermögensverwaltend** tätig ist, sollte darauf geachtet werden, dass daneben **keine gewerbliche** Tätigkeit entfaltet wird (z.B. Verkauf von Waren oder Tätigkeit angestellter Mitarbeiter bei Freiberufler-Personengesellschaften ohne Mitwirkung eines Partners). Es droht im Übrigen, dass eine nur – geringfügige – gewerbliche Tätigkeit die gesamte Personengesellschaft als gewerblich infiziert. Dies hätte v.a. die Festsetzung von Gewerbesteuer zur Folge. Nach der Rechtsprechung des höchsten deutschen Finanzgerichtes kommt es nur dann nicht zu dieser Infektionswirkung, wenn die gewerblichen Umsätze einerseits die relative Grenze von **3 %** des Gesamtumsatzes und andererseits die absolute Grenze von **24.500 €** nicht überschreiten. – Es steht aber nicht fest, ob die Finanzverwaltung diese durch die Rechtsprechung gezogenen Grenzen anwendet.

*Gestaltungshinweise:* Die Infektionswirkung kann vermieden werden, indem gewerbliche Tätigkeiten auf eine (durchaus beteiligungsidentische) Schwester-Personengesellschaft verlagert werden. Auch gewerbliche Tätigkeiten, die die Gesellschafter im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausüben, führen nicht zur Infektionswirkung bei der Personengesellschaft, an der sie beteiligt sind.

### II. Entgeltlicher Beteiligungserwerb

(38) Zahlen Sie für den Erwerb des Anteils an einer betrieblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (mithin einer solchen, die gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt) einen Preis, der oberhalb des erworbenen anteiligen Eigenkapitals liegt, ist dieser in einer **Ergänzungsrechnung** quotaal auf die einzelnen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft nach Maßgabe der Verkehrswerte zu verteilen. Das oberste deutsche Finanzgericht hat entschieden, dass diese in der Ergänzungsrechnung ausgewiesenen Werte – sofern sie auf abnutzbare Anlagegüter entfallen – nicht unter Heranziehung der Restnutzungsdauern der entsprechenden Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft abzuschreiben sind. Vielmehr ist die Nutzungsdauer neu einzuschätzen, so als habe man (anteilige) gebrauchte Wirtschaftsgüter erworben.

*Hinweis:* Dies führt potenziell zu längeren Abschreibungsdauern in der Ergänzungsrechnung als in der Bilanz der Personengesellschaft.

### III. Entgeltliche Beteiligungs- oder Betriebsveräußerung

(39) Tragen Sie sich mit dem Gedanken, Ihre Beteiligung an einer betrieblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (mithin einer solchen, die gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt) zu veräußern, so ist in die

Gestaltungsplanung mit einzubeziehen, dass der Veräußerungsgewinn bis zur Höhe von 5 Mio. € nur zu **56 % des durchschnittlichen Steuersatzes** unterliegt, wenn Sie im Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind. Diese Tarifbegünstigung kann nur für einen Veräußerungsvorgang im Leben beansprucht werden. Sie setzt zudem voraus, dass **sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen** unter Gewinnrealisation veräußert oder in das Privatvermögen entnommen werden. Hier sind auch solche Betriebsgrundlagen in den Blick zu fassen, die Sie der Personengesellschaft – entgeltlich oder unentgeltlich – zur Nutzung überlassen haben (z.B. ein Grundstück mit aufstehendem **Betriebsgebäude**).

*Hinweis:* Eine Veräußerung oder gewinnrealisierende Entnahme sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen ist auch die Voraussetzung für die Gewährung der Tarifiermäßigung auf den Gewinn aus der entgeltlichen Übertragung oder Aufgabe eines **Einzelunternehmens**.

(40) Schwierigkeiten ergeben sich dann, wenn Sie einerseits eine tarifbegünstigte Veräußerung Ihres Anteils an der Personengesellschaft oder Ihres Betriebes erstreben, andererseits aber eine wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. das **Betriebsgrundstück**) **steuerlich neutral** zurückbehalten wollen. Zwar gibt es durchaus Wege zur steuerneutralen Ausgliederung etwa des Betriebsgrundstücks (die Sie nur mit steuerlicher Beratung beschreiten sollten), jedoch wird für eine nachfolgende Veräußerung des (Rest-)Betriebsvermögens die Tarifiermäßigung versagt, wenn sie im zeitlichen oder inhaltlichen Zusammenhang zur vorausgegangenen Ausgliederung steht.

*Hinweis:* Wie weit dieser zeitliche Zusammenhang reicht, ist nicht entschieden. Sollten Sie sich mit dem Gedanken einer späteren Veräußerung unter Zurückbehaltung etwa des Betriebsgrundstückes tragen, ist empfehlenswert, dieses möglichst bald auszugliedern. Lassen Sie sich dazu, bitte, beraten.

(41) Einen weiteren Aspekt gilt es zu berücksichtigen, wenn Ihnen als Anteilseigner einer betrieblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft ein **negatives Kapitalkonto** zukommt. Gelingt es, den Anteil an der Personengesellschaft zu veräußern, ohne dass Sie zuvor das negative Kapitalkonto ausgleichen müssen, so erhöht das negative Kapitalkonto den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Dies gilt unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste oder Entnahmen zurückzuführen ist.

#### IV. Unentgeltliche Beteiligungs- oder Betriebsübertragung

(42) Planen Sie, Ihre Beteiligung an einer betrieblich tätigen oder gewerblich geprägten Personengesellschaft (mithin einer solchen, die gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielt) oder Ihren Betrieb unentgeltlich etwa an einen Angehörigen zu übertragen, so ist dies nach Auffassung der Finanzverwaltung **einkommensteuerlich neutral** nur dann zulässig, wenn alle sog. funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Betriebsnachfolger zu Eigentum übergehen. Dies gilt auch für solche Wirt-

schaftsgüter, die Sie der Personengesellschaft, an der Sie beteiligt sind, entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen (z.B. ein **Betriebsgrundstück**).

(43) Beabsichtigen Sie, etwa das betrieblich genutzte Grundstück zur Alterssicherung einkommensteuerlich neutral in Ihrer Sphäre **zurückzubehalten**, steht eine solche Ausgliederung nach Sicht der Finanzverwaltung der nachfolgenden unentgeltlichen Übertragung des (Rest-)Betriebsvermögens zu Buchwerten entgegen. Sie soll dann vielmehr als gewinnrealisierende Entnahme behandelt werden. Diese Sicht der Dinge wird zwar durch das höchste deutsche Finanzgericht nicht geteilt, jedoch sehen sich Finanzbeamte bislang an die abweichende Beurteilung durch die Rechtsprechung nicht gebunden.

*Gestaltungshinweise:* Auch hier ist empfehlenswert, mit möglichst langem zeitlichen Abstand vor der vorweggenommenen Erbfolge über die steuerlich neutrale Ausgliederung eines zurückzubehaltenden Betriebsgrundstückes nachzudenken. – Etwaig können sich optional Gestaltungen anbieten, wie die Übertragung des gesamten Anteils an der Personengesellschaft (inklusive Grundstück) unter Vorbehalt des Nießbrauchs am Grundstück oder eine Übertragung des Betriebes oder Anteils an der Personengesellschaft gegen eine Versorgungsleistung in Gestalt einer lebenslangen Rente. Lassen Sie sich, bitte, unbedingt beraten.

#### V. Maßnahmen zur Sicherung des Verlustausgleichs

(44) Sind Sie als **Kommanditist** an einer Kommanditgesellschaft beteiligt, kann zum Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft zu prüfen sein, ob ein etwaiger **Verlust**, soweit er nach der Beteiligungsquote auf Sie entfällt, womöglich nicht mit positiven Einkünften ausgleichsfähig ist, die Sie erzielen. Ein Verlust kann nämlich nur mit späteren Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung selbst, nicht aber mit anderen Einkünften, verrechnet werden, soweit er zu einem **negativen Kapitalkonto** führt oder ein solches erhöht.

*Gestaltungshinweise:* Das Entstehen eines lediglich vortragsfähigen Verlustes kann etwa durch die folgenden Maßnahmen verhindert werden, die noch im laufenden Wirtschaftsjahr vorzunehmen sind:

- ▷ Es wird eine **Kapitalerhöhung** beschlossen, und Sie leisten die auf Sie entfallende Einlage noch bis zum Ende des Wirtschaftsjahres in das Vermögen der Gesellschaft. Dazu müssen Sie nicht unbedingt Geld einzahlen oder Sachwerte transferieren. Zielführend ist auch der Verzicht auf eine Forderung, die Sie gegenüber der Gesellschaft haben, oder die Übernahme einer Bankschuld der Gesellschaft (für die Sie etwaig ohnehin haften).
- ▷ Sie melden zum Handelsregister eine Erhöhung Ihrer **Haftsumme** an. Die Erhöhung muss bis zum Bilanzstichtag der Personengesellschaft im Handelsregister eingetragen sein. Ausgleichsfähig ist der Verlust sodann bis zur Höhe der Haftsumme, soweit dieser nicht bereits Verluste früherer Jahre gegenüberstehen. Mit diesem Gestaltungsschritt erhöht sich aber Ihr persönliches Haftungsrisiko.

- ▷ Beide Wege sind auch miteinander **kombinierbar**: Haben Sie Ihre Haftsumme noch nicht (vollständig) geleistet, ist aber ein Verlustausgleich in entsprechender Höhe bereits in vergangenen Jahren erfolgt, können Sie einen weiteren Verlustausgleich erreichen, indem eine Kapitalerhöhung beschlossen wird und Sie daraufhin eine Einlage leisten. Sie können dann einen weiteren Verlust bis zur Höhe der Einlage zum Ausgleich bringen.

## F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### I. Betriebsveranstaltungen

(45) Führen Sie eine Betriebsveranstaltung – etwa einen **Betriebsausflug**, eine **Weihnachtsfeier** oder eine Jubiläumsfeierlichkeit – durch, sind erstmals für das Jahr **2015** neue Maßgrößen für die lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung zu beachten: Die auf den teilnehmenden Arbeitnehmer entfallenden Gesamtkosten der Veranstaltung unterliegen nur insoweit der Besteuerung, als sie den **Freibetrag von 110 €** überschreiten. Der je Arbeitnehmer etwaig 110 € übersteigende Betrag kann entweder individuell besteuert werden (und ist dann auch sozialversicherungspflichtig) oder wird einer pauschalen Lohnsteuer von 25 % unterworfen (in diesem Falle entfällt die Sozialversicherungspflicht). Dieser Freibetrag von 110 € je Arbeitnehmer gilt für höchstens zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr.

*Hinweis:* Vor **2015** galt, dass bei Überschreiten der Kosten von 110 € je Arbeitnehmer nicht nur der übersteigende, sondern der Gesamtbetrag steuerpflichtig war. – Potenziell **zu Ungunsten** wirkt sich jedoch die ebenfalls erstmals für Betriebsveranstaltungen im Jahre 2015 vorzunehmende Ermittlung der Gesamtkosten je Arbeitnehmer aus: Einzubeziehen sind neben Eintrittsgeldern sowie Verköstigungs- und Darbietungskosten auch Raumkosten, wenn die Betriebsfeier in einem Lokal oder Hotel stattfindet. Kosten des äußeren Rahmens sind aber nicht einzubeziehen (z.B. Kosten für unternehmenseigene Räumlichkeiten, Ausschmückung des Veranstaltungsraums, Organisationsleistungen). Haben auch **Begleitpersonen** der Arbeitnehmer an der Betriebsveranstaltung teilgenommen, sind die auf sie entfallenden Aufwendungen zwar grundsätzlich nicht einzubeziehen. Dies soll jedoch anders sein, wenn es sich um Veranstaltungen mit marktgängigem Wert handelt, etwa dem Besuch eines Musicals oder eines Konzerts anlässlich einer Betriebsfeier. Steuerfrei bleiben die etwaigen Kosten der An- und Abreise zur Betriebsveranstaltung, wohingegen Reiseaufwendungen während einer Betriebsfeier in die Ermittlung einzubeziehen sind, ob der Freibetrag von 110 € je Arbeitnehmer überschritten wird.

### II. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

(46) Gewähren Sie einem Arbeitnehmer zusätzlich zu ohnehin geschuldeten Leistungen eine **Sachzuwendung**, sind die steuerlichen Folgen je nach Art der Leistung höchst unterschiedlich:

(a) Sachzuwendungen im **ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse** sind **steuerfrei**. Dazu rechnet etwa die Teilnahme des Arbeitnehmers an einem Essen, welches der Bewirtung von Kunden dient.

(b) Andere Sachzuwendungen sind auf Grund **gesetzlicher Regelungen steuerfrei**: So unterliegt weder die private Nutzung betrieblicher Computer und Telekommunikationsgeräte noch die Überlassung typischer Berufskleidung der Besteuerung. Steuerfrei bleiben auch Mahlzeiten anlässlich einer Auswärtstätigkeit, für welche der Mitarbeiter eine Verpflegungspauschale beanspruchen kann und deren Preis 60 € inklusive Umsatzsteuer nicht übersteigt. Ebenso sind Aufmerksamkeiten bis zu einem Wert von 60 € nicht steuerpflichtig, z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder eine CD, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses überreicht werden. **Geldzuwendungen** gehören jedoch stets zum Arbeitslohn, auch wenn sie nur in Höhe eines geringen Betrages gewährt werden.

(c) Für wieder andere steuerpflichtige Sachzuwendungen kann die Versteuerung **pauschal** durch den Arbeitgeber mit einem Steuersatz von 30 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer erfolgen. Der Arbeitnehmer hat dann keine steuerliche Konsequenz zu tragen. Diese Pauschalversteuerung ist immer zulässig, wenn der Arbeitnehmer nur die Sache selbst beanspruchen kann und damit keinen Anspruch auf eine Auszahlung anstelle der Sachzuwendung hat (dann läge nicht pauschalierbarer Barlohn vor). Sie muss für alle Arbeitnehmer im Kalenderjahr einheitlich beansprucht werden. Unter die Pauschalierungsregelungen fallen etwa:

- ▷ Die **Mahlzeitengestellung** im Rahmen von Dienstreisen oder anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, falls die Freigrenze von 60 € einschließlich Umsatzsteuer überschritten wird;
- ▷ ein **Gutschein** über auf Euro lautenden Höchstbetrag für Warenbezüge;
- ▷ das dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber eingeräumte Recht, sein (Privat-)Fahrzeug bei einer bestimmten **Tankstelle** zu betanken;
- ▷ **zweckgebundene Geldzahlung** des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die mit der Auflage verbunden ist, den Betrag nur in bestimmter Weise zu verwenden;
- ▷ Zinsvorteile aus **Arbeitgeberdarlehen**;
- ▷ das **Jobticket**.

**Wichtig:** Potenziell steuerpflichtige Sachzuwendungen bleiben steuerfrei, wenn sie eine **Freigrenze von 44 €** nicht überschreiten. Belaufen sich die steuerpflichtigen Sachzuwendungen auf einen höheren Betrag, ist dieser insgesamt (also nicht um 44 € gekürzt) der Besteuerung zu unterwerfen.

*Hinweis:* Die Frage der Anwendung der Pauschalbesteuerung stellt sich häufig im Zuge einer **Lohnsteuer-Außenprüfung**. Macht der Betriebsprüfer steuerpflichtige Sachzuwendungen an einen Arbeitnehmer aus, kann die dargestellte Pauschalbesteuerung erfolgen. Soll diese nicht vorgenommen werden, ist eine Nachversteuerung beim jeweiligen Arbeitnehmer vorzunehmen (zu dem für ihn geltenden individuellen Steuersatz). Der Arbeitgeber haftet für diese Lohnsteuer.

### III. Reisekosten

(47) Nutzt der Arbeitnehmer ein **eigenes Fahrzeug** für berufliche Fahrten, so können Sie als Arbeitgeber ihm je gefahrenen Kilometer 0,30 € bei Benutzung eines Kraftwagens und 0,20 € für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug steuerfrei erstatten, soweit die Fahrt zu einem Einsatzort **außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte** erfolgt. Die Erstattung eines höheren Betrages ist nur

dann steuerfrei zulässig, wenn der Arbeitnehmer höhere Kosten durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachweist.

*Hinweis:* Erste Tätigkeitsstätte kann die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten sein, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Wird der Arbeitnehmer an ein **verbundenes Unternehmen** entsandt, liegt dort nur dann die erste Tätigkeitsstätte, wenn mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der Tätigkeit ein eigenständiger Arbeitsvertrag abgeschlossen wird. Sind – etwa bei Filialbetrieben – mehrere Tätigkeitsstätten denkbar, erfolgt die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung durch den Arbeitgeber. Ob an diesem Ort tatsächlich eine zentrale Tätigkeit ausgeübt wird, ist unmaßgeblich.

(48) Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem Pkw kann lediglich die **Entfernungspauschale** von 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden. Stellen Sie dem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur Verfügung, ist im Gegenzug für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ein geldwerter Vorteil von 0,03 % des Brutto-Listenpreises des Fahrzeugs je Entfernungskilometer und Monat als geldwerter Vorteil zum Ansatz zu bringen.

(49) Wird der Arbeitnehmer außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, kann er **Verpflegungsmehraufwendungen** als Werbungskosten ansetzen. Diese betragen 24 € für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer insgesamt abwesend ist, jeweils 12 € für den An- und Abreisetag bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit und ebenfalls 12 € für jeden Tag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung mehr als acht Stunden abwesend ist. Wird dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, wird die Pauschale tageweise gekürzt, und zwar um 4,80 € für ein Frühstück und um jeweils 9,60 € für ein Mittag- oder Abendessen. Auch ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Snack oder Imbiss (z.B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird, kann eine Mahlzeit sein, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führt. Nachmittagskuchen und Snacks auf **Kurzstreckenflügen** erfüllen aber nicht die Kriterien einer Mahlzeit.

*Hinweis:* In jener Höhe, in welcher der Arbeitnehmer den Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen beanspruchen könnte, können Sie ihm den entsprechenden Betrag auch steuerfrei erstatten.

(50) Bei **länger währenden Auswärtstätigkeiten** am selben Ort ist der Abzug – und die steuerfreie Erstattung – von Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate der Tätigkeit beschränkt. Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert (der Grund für die Unterbrechung ist dabei unmaßgeblich). Bei **ständig wechselnden Tätigkeitsstätten** greift die Dreimonatsfrist hingegen auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer (z.B. Außendienstmitarbeiter) regelmäßig in einer Pension in der Nähe des auswärtigen Tätigkeitsbereichs wohnt.

#### IV. Lohnsteuerpauschalierung bei geringfügig Beschäftigten und Teilzeitbeschäftigten

(51) Für **geringfügig Beschäftigte**, die Sie im Betrieb einsetzen und die einen Arbeitslohn von regelmäßig nicht mehr als 450 € monatlich erhalten, kann die Lohnsteuer mit einem einheitlichen Pauschsteuersatz von 2 % erhoben werden, wenn zugleich pauschale Beträge an die Rentenversicherung in Höhe von 15 % und an die Krankenversicherung in Höhe von 13 % des Arbeitsentgelts geleistet werden. Die Höhe des Arbeitsentgeltes je Arbeitsstunde oder je Arbeitstag ist bei geringfügiger Beschäftigung unmaßgeblich.

*Hinweis:* Die Verpflichtung zur Entrichtung der pauschalen Steuer besteht nicht, wenn der geringfügig Beschäftigte seine Lohnsteuerabzugsmerkmale angibt. Es erfolgt dann die Regelbesteuerung nach Maßgabe des ELSTAM-Verfahrens.

(52) Bei einer **kurzfristigen Beschäftigung** von höchstens zwei Monaten oder von bis zu 50 Arbeitstagen im Jahr durfte aber bis Ende Juli 2015 der Arbeitslohn 62 € durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigen, damit die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von **25 %** abgeführt werden konnte. Ab dem 1.8.2015 gilt insoweit ein neuer durchschnittlicher Höchstbetrag von **68 €** je Arbeitstag. Bei dieser sog. **Zeitgeringfügigkeit** fallen keine Beiträge zur Sozialversicherung an.

*Hinweis:* Auch hier kann statt der Pauschsteuer die Lohnsteuer nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen abgeführt werden.

#### V. Änderungen im Sozialversicherungsrecht 2016

(53) Wie alljährlich, werden auch zum 1.1.2016 die **Rechengrößen der Sozialversicherung** angehoben, nach denen sich u.a. die gesetzlichen Höchstbeiträge zur Rentenversicherung sowie die Versicherungspflichtgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung bemessen. Die folgende Tabelle umschließt die wichtigsten Änderungen:

	2015	2016
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung		
(a) West	6.050 € monatlich	6.200 € monatlich
(b) Ost	5.200 € monatlich	5.400 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.125 € monatlich	4.237,50 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	54.900 € jährlich	56.250 € jährlich

*Hinweis:* Die Beitragsbemessungsgrenze bezeichnet jenes monatliche Entgelt, welches höchstens der Renten- und Arbeitslosenversicherung bzw. der Kranken- und Pflegeversicherung unterliegt. Maßgeblich ist die Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Rentenversicherung für Sie auch dann, wenn Sie in einem **berufsständischen Versorgungswerk** versichert sind, weil es hier zu einer entsprechenden Anhebung kommt. – Erwägen Sie, von der gesetzlichen zur **privaten Krankenversicherung** zu wechseln, setzt dies zum Ende des Jahres 2015 voraus, dass Ihr Jahresarbeitsentgelt die Versicherungspflichtgrenze des Jahres 2015 überschreitet und auch die Versicherungspflichtgrenze im kommenden Jahr voraussichtlich überschreiten wird.

## G. Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug

### I. Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers

(54) In bestimmten Fällen schuldet nicht – wie üblich – der leistende Unternehmer, sondern der **Leistungsempfänger** die Umsatzsteuer für eine erhaltene Leistung. In der Rechnung über die erhaltene Leistung darf dann die Umsatzsteuer nicht ausgewiesen sein; vielmehr muss sie einen Hinweis darauf enthalten, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet.

(55) Ein wichtiger Anwendungsfall der Umsatzsteuerschuld durch den Leistungsempfänger betrifft die **Bau- und Gebäudereinigungsbranche**: Erbringen Sie Bauleistungen an einen anderen Unternehmer, der in einem Umfang von zumindest 10 % seines Umsatzes selbst Bauleistungen ausführt, schulden nicht Sie, sondern der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Die gleiche Verfahrensweise ist für Gebäudereinigungsleistungen geboten.

*Hinweis:* Um Klarheit zwischen den Beteiligten zu schaffen, erstellt das Finanzamt dem Leistungsempfänger eine Bescheinigung über die Eigenschaft, in entsprechendem Umfang Bau- bzw. Gebäudereinigungsleistungen zu erbringen und damit Schuldner der Umsatzsteuer zu sein. Die Bescheinigung wird auf längstens drei Jahre befristet ausgestellt. Als Bauhandwerker sollten Sie ebenso wie als Gebäudereinigungsunternehmen die Vorlage der Bescheinigung von Ihrem Leistungsempfänger verlangen. Wird sie nicht vorgelegt, ist durch Sie die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

(56) **Altfälle:** Die vorstehende Regelung gilt für Bau- und Gebäudereinigungsleistungen, die **nach dem 30.9.2014** erbracht werden (maßgeblich ist die Abnahme der Bauleistung). Für Bauleistungen, die **vor dem 15.2.2014** ausgeführt worden sind, gilt zwar grundsätzlich Entsprechendes, jedoch kann der Leistungsempfänger hier auch die von ihm abgeführte Umsatzsteuer **zurückfordern**, wenn er die erhaltene Bauleistung tatsächlich nicht für eine eigene Bauleistung, sondern etwa im Rahmen des Bauträgergeschäftes eingesetzt hat. In diesem Falle **fordert** die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer (dem Bauhandwerker) nach.

*Hinweis:* Ob eine solche Nachforderung rechtmäßig ist, ist gegenwärtig Gegenstand mehrerer finanzgerichtlicher Streitverfahren. – Für Leistungen im Interimszeitraum zwischen dem 14.2.2014 und vor dem 1.10.2014 schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nur dann, wenn er die erhaltene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung konkret für eine selbst erbrachte Bau- oder Gebäudereinigungsleistung verwendet.

(57) Seit Beginn des Jahres 2015 schulden Sie als Unternehmer die Umsatzsteuer für die Lieferung von **Tablet-Computern** oder Spielekonsolen, wenn der Gesamtwert der Lieferung **mindestens 5.000 €** ausmacht. Dies gilt auch dann, wenn Sie nicht selbst mit entsprechenden Geräten handeln und selbst in dem Fall, dass Sie die Geräte für private Zwecke nutzen.

*Hinweis:* Nach Ablauf einer Übergangszeit bis zum 1.7.2015 ist zudem die Lieferung von bestimmten Edelmetallen, unedlen Metallen und Cermiten in die Umkehr der Steuerschuld einbezogen worden. Auch dies gilt nur unter der Voraussetzung, dass der Gesamtwert der Lieferung mindestens 5.000 € beträgt. Für Draht, Stangen, Bänder, Folien und andere flachgewalzte Erzeugnisse aus unedlen Metallen schuldet zudem nach wie vor stets der Lieferant die Umsatzsteuer.

### II. Sicherung des Vorsteuerabzugs

(58) Der Umsatzsteuer liegt als tragendes Prinzip zugrunde, dass lediglich der **Endverbraucher** mit ihr belastet werden soll. In der Leistungskette bis zum Endverbraucher soll demgegenüber keine kostenmäßige Belastung mit Umsatzsteuer auftreten. Der Umsetzung dieses Prinzips dient der **Vorsteuerabzug**: Ein Unternehmer, der umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigt, darf die ihm von anderen Unternehmern für Eingangsleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Dasselbe gilt, wenn umsatzsteuerfreie Umsätze getätigt werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigten (z.B. Ausfuhrumsätze).

(59) Der Vorsteuerabzug unterliegt jedoch ungeachtet des vorstehend geschilderten systemtragenden Prinzips **hohen formalen Anforderungen**. So muss jede Eingangsrechnung unter anderem eine hinreichend klare **Leistungsbezeichnung** umschließen. Aus ihr muss die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistung) erkennbar sein.

*Hinweis:* Der Vorsteuerabzug ist etwa in einem Fall versagt worden, in welchem pauschale Beträge für „Schreibarbeiten laut mündlicher Vereinbarung“ auf der Grundlage einer mündlich vereinbarten Kostenumlage abgerechnet wurden. Das höchste deutsche Finanzgericht hielt in diesem Falle die Leistungsbeschreibung für unzureichend. – Zu empfehlen ist, die erbrachten Leistungen nach der Art der Tätigkeit zu spezifizieren. Die ordnungsmäßige Leistungsbeschreibung kann sich dabei auch aus anderen Geschäftsunterlagen – z.B. Verträgen – ergeben, auf die in der Rechnung Bezug genommen wird.

(60) Der Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich voraus, dass die Eingangsrechnungen im **Original** vorgelegt werden. Ist ein Rechnungsoriginal **abhanden gekommen**

**men**, kann der Vorsteuerabzug gleichwohl erlangt werden, wenn glaubhaft gemacht werden kann, die Rechnung habe vorgelegen, sei jedoch durch vom Unternehmer nicht zu vertretenden Gründen verloren gegangen. Es sollte dann der Versuch unternommen werden, **Duplikate** der Rechnungen zu beschaffen.

(61) Sie sollten – insbesondere bei Aufnahme von Leistungsbeziehungen zu neuen Lieferanten oder Dienstleistern – auch sicherstellen, dass der **Geschäftspartner** unter der angegebenen Adresse und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer tatsächlich existiert. Sollte sich im Nachhinein herausstellen, dass nicht er, sondern ein anderer die Leistung erbracht hat (sog. „**Strohmann-Fall**“), neigt die Finanzverwaltung zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Dem kann man nur entgegengehen, wenn belegt werden kann, dass im Vorfeld eine Vergewisserung über die Unternehmereigenschaft des Leistenden erfolgt ist.

### III. Gebäudeüberlassung

(62) Wird eine Wohnung oder ein Gebäude zu **Wohnzwecken** überlassen, ist das Mietentgelt **umsatzsteuerfrei**. Diese Umsatzsteuerfreiheit erstreckt sich bislang auch auf erbrachte Nebenleistungen, wie die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser sowie die Lieferung von Strom. Nach einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes kann aber mit der Weiterbelastung von Versorgungs- und Entsorgungsleistungen eine eigenständige, **umsatzsteuerpflichtige** Leistung anzunehmen sein, wenn die Mieter Lieferanten oder die Nutzungsmodalitäten auswählen können (z.B. bei Kontrolle und Abrechnung des Verbrauchs auf Grund individueller Zähler).

*Hinweis:* Die Finanzverwaltung wendet die Urteilsgrundsätze bislang noch nicht verpflichtend an. Es besteht aber schon jetzt die Möglichkeit, sich auf sie zu berufen und im Gegenzug zur Umsatzsteuerpflicht der Nebenleistungen die Vorsteuern auf die mit ihnen im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen geltend zu machen. Die weitere Entwicklung sollte hier unbedingt beachtet werden!

(63) Nutzen Sie ein Gebäude teilweise zu Zwecken, die den Vorsteuerabzug zulassen (z.B. Überlassung an einen gewerblichen Mieter unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung), teilweise aber auch zu Zwecken, welche den Vorsteuerabzug ausschließen (z.B. Vermietung zu Wohnzwecken), ist die **Vorsteuer** aus den Eingangsleistungen nur **anteilig** abziehbar. Es stellt sich dann die Frage, welcher Schlüssel für die Aufteilung gewählt werden soll. Die Finanzverwaltung will vorrangig den **Flächenschlüssel** zugrunde gelegt sehen. Sie können die Aufteilung jedoch auch nach dem **Verhältnis der Umsätze** vornehmen, sofern die Gebäudeteile auf Grund ihrer unterschiedlichen Nutzung differierende Ausstattungsmerkmale vorsehen (etwa eine unterschiedliche Raumhöhe oder Wandstärke). Damit besteht in den zuletzt genannten Fällen faktisch ein Wahlrecht, welcher Aufteilungsschlüssel anzuwenden ist.

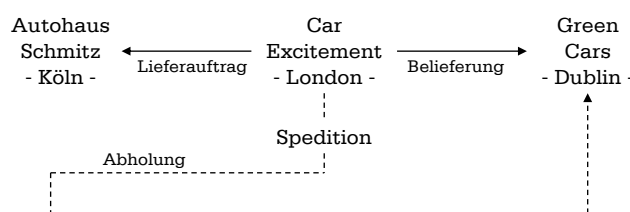
*Hinweis:* Unklar ist gegenwärtig, ob ein Aufteilungsschlüssel einheitlich für sämtliche Eingangsleistungen heranzuziehen ist, oder ob zunächst solche Eingangsleistungen auszusondern

sind, die sich eindeutig und ausschließlich auf den einen oder den anderen Teil des Gebäudes beziehen (und damit den Vorsteuerabzug entweder insgesamt oder gar nicht zulassen).

### IV. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte

(64) Hochkomplex ist die Regelungslage, wenn **mehrere Unternehmer** über ein und denselben Gegenstand ein Liefergeschäft abgeschlossen haben, der Gegenstand der Lieferung aber nur einmal bewegt wird (sog. **Reihengeschäft**). Gelangt er dabei in einen anderen EU-Mitgliedstaat, stellt sich die Frage, ob die Leistung im Inland der Umsatzsteuer unterliegt oder dies nicht der Fall ist.

*Beispiel:* Ein Kölner Autohaus wird durch einen in London ansässigen Autohändler (Car Excitement) damit beauftragt, Fahrzeuge an einen irischen Autovermieter (Green Cars) zu liefern. Der Londoner Autohändler beauftragt seinerseits eine Spedition, welche die Fahrzeuge in Köln abholt und unmittelbar nach Dublin verbringt:



Anders als bisher kommt es zur umsatzsteuerlichen Beurteilung nicht mehr darauf an, wer den Transportauftrag erteilt hat, sondern ob dem letzten Unternehmer in der Reihe (vorliegend: der irische Autovermieter) die **Verfügungsmacht** über die Liefergegenstände im Abgangsmittgliedstaat oder erst im Bestimmungsland verschafft wurde. Ist die Verfügungsmacht noch nicht im Abgangsland übertragen worden oder ist nicht nachweisbar, wo sie übertragen wurde, ist die erste Lieferung (des deutschen Unternehmens) umsatzsteuerfrei. Dies dürfte der Regelfall sein. Hat er hingegen die Verfügungsmacht bereits im Inland übertragen erhalten (etwa weil er die Ware mit einem eigenen Fahrzeug abholt), ist die erste Lieferung umsatzsteuerpflichtig.

*Hinweis:* Auf Grund der Komplexität der Rechtslage sollten Sie sich individuell beraten lassen. Im Einzelfall kann die Einholung einer sog. verbindlichen Auskunft des Finanzamtes empfehlenswert sein.

### H. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

(65) Wie stets, sollten Sie zum Jahresende im Auge haben, dass Aufwendungen für **Beschäftigungsverhältnisse** oder **Dienstleistungen** im Privathaushalt (auch wenn dieser in einem anderen EU- oder EWR-Staat liegt; begünstigt sind aber stets nur Arbeiten am Hauptwohnsitz) von der Steuerlast abgezogen werden können. Die Steuerminderungsmöglichkeiten sind in der folgenden Tabelle zusammengefasst:

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
<i>Minijobber</i> (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich; Voraussetzung: Entrichtung der Pauschalabgaben an die Minijob-Zentrale)	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich
<i>Sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsleistungen, haushaltsnahe Dienstleistungen</i>	20 % der Aufwendungen, höchstens 4.000 € jährlich
<i>Handwerkerleistungen</i> (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 € jährlich

*Wichtige Hinweise:*

- ▷ Die Abzugsbeträge können zwar **nebeneinander**, aber von Ehegatten oder Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, nur einmal geltend gemacht werden.
- ▷ Als **haushaltsnahe Dienstleistungen** gelten solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen (z.B. Fensterputz- oder Gartenpflegearbeiten).
- ▷ Begünstigte **Handwerkerleistungen** sind demgegenüber alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten im Privathaushalt (außer solchen, die im Zuge eines Abrisses oder einer Neubaumaßnahme erfolgen). Dazu zählen etwa auch die Kaminreinigung (nicht aber Mess- oder Überprüfungsleistungen) sowie Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Privathaushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden). Ebenfalls als Handwerkerleistung begünstigt kann die Überprüfung der Funktionsfähigkeit einer Anlage im Haushalt sein (z.B. Dichtigkeitsprüfung einer Abwasserleitung). In **keinem Falle** begünstigt sind **Materialekosten**.
- ▷ Der Steuerabzug setzt voraus, dass über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, die unbar beglichen wird. Auch Mieter oder Angehörige einer Wohnungseigentümergeinschaft können die Steuerabzugsbeträge geltend machen, wenn die entsprechenden Arbeiten in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder über eine Bescheinigung des Verwalters nachgewiesen werden.

## I. Hinweise für Vermieter und Kapitalanleger

### I. Nachlaufende Schuldzinsen

(66) Die Thematik „nachlaufender Schuldzinsen“ eröffnet sich, wenn Sie eine **fremdvermietete Immobilie** oder eine **Beteiligung** an einer Kapitalgesellschaft veräußern und der Veräußerungspreis nicht ausreicht, eine aus dem Erwerb resultierende Restverbindlichkeit zu decken. Es stellt sich dann die Frage, ob die weiter anfallenden Schuldzinsen steuerlich berücksichtigungsfähig sind.

(67) Handelt es sich um eine **Immobilienfinanzierung**, so gilt nach Beendigung der Vermietung auf Grund der Veräußerung des Grundstückes Folgendes:

(a) Die Schuldzinsen sind **weiterhin abzugsfähig**, soweit der Veräußerungserlös nicht zur Schuldentilgung ausreicht, die Auszahlung des Erlöses sich verzögert oder für die Kredite Tilgungshindernisse bestehen. Das gilt auch dann, wenn die Grundstücksveräußerung selbst **nicht steuerpflichtig** ist, weil sie mehr als zehn Jahre nach Anschaffung des Grundstückes vollzogen wird. – Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn die Restverbindlichkeit aus der Finanzierung von Erhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen herrührt, d.h. auch hier ist vorrangig zu prüfen, inwiefern der Veräußerungserlös zur Schuldentilgung herangezogen werden kann (lediglich bei Veräußerungsgeschäften vor dem 1.1.2014 war diese Prüfung nicht vorzunehmen; die Schuldzinsen aus der Finanzierung der früheren Renovierungsmaßnahmen blieben unabhängig von der Höhe des Veräußerungserlöses und seiner Verwendung voll abzugsfähig).

(b) Wird der Kredit nicht zurückgezahlt und der Veräußerungserlös etwa zum Erwerb eines anderen Vermietungsobjektes eingesetzt, hat der **Umwidmungsaspekt** Vorrang, d.h. die Schuldzinsen sind zukünftig als Werbungskosten im Rahmen der Vermietung des anderen Objektes zu berücksichtigen.

(c) **Vorfälligkeitsentschädigungen** zur Ablösung der Fremdfinanzierung im Hinblick auf die Veräußerung sollen nur dann – im Hinblick auf den Veräußerungsgewinn – abzugsfähig sein, wenn die Veräußerung innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung des Grundstückes erfolgt. Wird ein Vermietungsobjekt nach Ablauf dieser Zehnjahresfrist verkauft und durch Zahlung einer Vorfälligkeitsentschädigung die Möglichkeit der Schuldentilgung erlangt, kann die Vorfälligkeitsentschädigung nur dann noch steuerlich berücksichtigt werden, wenn die Veräußerung vor dem 27.7.2015 vereinbart wurde (maßgeblich ist das Datum des notariellen Kaufvertrages).

(68) Haben Sie demgegenüber die **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** durch die Aufnahme eines Darlehens finanziert, können Schuldzinsen, welche auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen, ab dem Jahre **2009** nicht mehr als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden (zuvor war der Werbungskostenabzug anzuerkennen, soweit der Veräußerungspreis nicht zur Schuldenrückführung ausreichte). Die Finanzverwaltung erkennt selbst dann die nachlaufenden Schuldzinsen ab dem Jahre 2009 nicht mehr als Werbungskosten an, wenn die Veräußerung der Beteiligung (oder Liquidation der Kapitalgesellschaft) vor dem 1.1.2009 erfolgte.

### II. Werbungskostenabzugsverbot

(69) Für Erträge aus Kapitalvermögen (**z.B. Zinsen, Gewinnausschüttungen**) gilt grundsätzlich der besondere Steuersatz von **25 %**, zu dem der Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer tritt. Im Hinblick auf diesen niedrigen Steuersatz ist gesetzlich geregelt, dass **Aufwendungen** im Zusammenhang mit dem Kapitalvermögen grundsätzlich steuerlich nicht zu berücksichtigen sind (z.B. Fremdkapitalzinsen, Bankgebühren, Reisekosten zur Hauptversammlung).

*Hinweis:* **Veräußerungskosten** sind demgegenüber – zumindest anteilig – steuermindernd zu berücksichtigen. Im Hinblick darauf lässt die Finanzverwaltung bei einem abgeschlossenen Vermögensverwaltungsvertrag die **Transaktionskostenpauschale** zum Abzug zu. Dazu muss im Vermögensverwaltungs-

vertrag indes festgehalten sein, wie hoch der Transaktionskostenteil der Gebühr ist. Voraussetzung dafür ist, dass die Pauschale zum einen 50 % der gesamten Gebühren nicht überschreitet und zum anderen der Transaktionskostenanteil auf einer sachgerechten und nachprüfbaren Berechnung beruht.

(70) Erwerben Sie jedoch unter Aufnahme eines Darlehens Anteile an einer Kapitalgesellschaft, an der Sie entweder **mindestens zu 25 %** oder aber zu **mindestens 1 % bei gleichzeitiger beruflicher Tätigkeit** für die Kapitalgesellschaft beteiligt sind, können Sie den Antrag stellen, dass etwaige Erträge nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, sondern im Umfang von 60 % in die Bemessungsgrundlage der tarifären Einkommensteuer einbezogen werden. Im Gegenzug sind die Schuldzinsen – im Umfang von 60 % – steuermindernd zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung ertraglos ist (weil keine Ausschüttung beschlossen wird).

*Hinweis:* Diese Option gilt aber nur solange, wie Sie die Beteiligungsgrenzen erfüllen. Sinkt Ihre Beteiligung unter die genannten Grenzen oder veräußern Sie die Anteile gar vollständig, sind die Schuldzinsen als Werbungskosten fürderhin nicht mehr abzugsfähig.

### III. Wohnsitzverlagerung ins Ausland

(71) Beabsichtigen Sie, ins Ausland zu verziehen und dort Ihren Lebensmittelpunkt zu begründen, ist zu berücksichtigen, dass damit eine **Veräußerungsfiktion** einhergeht, soweit Sie im Privatvermögen Anteile an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft halten, die **mindestens 1 %** des Nennkapitals ausmachen. Sind diese Anteile seit der Anschaffung im Wert gestiegen, wird diese Wertsteigerung bei Wegzug grundsätzlich der Versteuerung unterworfen (die Erfassung eines fingierten Veräußerungsverlustes erfolgt demgegenüber nicht; sind die Anteile seit der Anschaffung im Wert gesunken, ist zur Verlustrealisation ein Veräußerungsvorgang durchzuführen – z.B. an den Ehegatten oder durch Einbringung in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, an der Sie beteiligt sind).

*Wichtige Einschränkung:* Erfolgt der Wegzug in einen **anderen EU- oder EWR-Staat**, wird die Steuer auf den fingierten Veräußerungsgewinn zwar festgesetzt, aber bis zu einer späteren Veräußerung der Anteile **zinslos gestundet**.

(72) Die Veräußerungsfiktion greift auch für betreffende Anteile an Kapitalgesellschaften, die zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft rechnen, welche nicht selbst betrieblich tätig ist, sondern nur **gewerblich geprägt**. Dabei handelt es sich um eine GmbH & Co. KG, bei der ausschließlich die GmbH zur Geschäftsführung berechtigt ist. – Haben Sie eine solche Einlage **vor dem 29.6.2013** vorgenommen, ist zwar bei Wegzug keine Veräußerung anzunehmen, jedoch soll der Gewinn aus einer späteren Veräußerung oder Entnahme der Beteiligung in Deutschland steuerpflichtig sein. Hier droht eine **Doppelbesteuerung**.

**Drohende Steuerfalle!** Wird eine Personengesellschaft, in welche die Einlage vor dem 29.6.2013 erfolgt ist, **nach dem 31.12.2013** umgewandelt oder werden Ihre Anteile in eine andere Gesellschaft eingebracht, kann dies nur – steuerpflichtig –

zum Verkehrswert erfolgen, sofern zwischenzeitlich einer der **Gesellschafter ins Ausland** verzogen ist. Einkommensteuerpflichtig ist dann ebenfalls die Schenkung des Anteils an einer solchen Personengesellschaft, ihr Strukturwandel von einer rein vermögensverwaltenden zu einer tatsächlich gewerblich tätigen Personengesellschaft oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.

### J. Neuerungen für Gemeinnützige

(73) Sind Sie im Vorstand oder als Geschäftsführer einer gemeinnützigen Einrichtung tätig, die teilweise auch eine **steuerpflichtige Tätigkeit** ausübt (z.B. eine Gaststätte unterhält, einen Verkaufs-Basar veranstaltet oder etwa wegen der Teilnahme bezahlter Sportler steuerpflichtige sportliche Veranstaltungen durchführt), ist für Sie eine wichtige neue Entscheidung des höchsten deutschen Finanzgerichtes von Bedeutung: **Aufwendungen**, die sowohl durch den ideellen Bereich als auch durch die wirtschaftliche Tätigkeit bedingt sind, sind anteilig bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses zu berücksichtigen. Erforderlich dafür ist jedoch, dass „objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien“ vorhanden sind (die Beweislast trägt der Verein).

*Hinweis:* Der Gewinn aus einer **steuerpflichtigen Werbetätigkeit** kann mit 15 % der Einnahmen pauschaliert werden. Diese Pauschale steht jedoch öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht zu; hier können pauschal nur 25 % der Einnahmen als Aufwendungen angesetzt werden.

(74) Nach einer Änderung der Rechtsprechung können auch **kommunale Eigengesellschaften** gemeinnützig sein. Dies gilt auch dann, soweit sie hoheitliche Aufgaben übernehmen (z.B. Durchführung eines Rettungsdienstes). Vorausgesetzt wird jedoch, dass für die zu erbringenden Leistungen ein Entgelt festgesetzt wird, das einem Fremdvergleich standhält (Kostenausgleich zuzüglich eines marktüblichen **Gewinnaufschlags**).

(75) Zum **Ende des Jahres 2015** müssen grundsätzlich sämtliche Mittel für steuerbegünstigte Zwecke der gemeinnützigen Körperschaft verausgabt sein, die im **Jahre 2013** (oder früher) zugeflossen sind. Gemeinnützige Körperschaften unterliegen der Verpflichtung, ihre Mittel innerhalb von zwei Jahren nach Zufluss einzusetzen.

*Hinweis:* Ausgenommen von diesem Gebot der zeitnahen Verwendung sind nur solche Mittel, die zulässigerweise einer **Rücklage** zugeführt werden. Dazu rechnen Mittel, die zweckgebunden in den nächsten Jahren zum Einsatz gelangen sollen (der Zweck ist anzugeben). Zulässig ist auch eine Rücklage für Wiederbeschaffung. Ihr können Beträge in Höhe der Abschreibung für Wirtschaftsgüter zugeführt werden, bei denen eine Reinvestition erfolgen soll. Darüber hinaus können einer freien Rücklage ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (z.B. Zinserträge, Verpachtungserträge) und 10 % der übrigen freien Mittel zugeführt werden.

Mit freundlichen Grüßen