

NH ISERLOHN

NAUST HUNECKE und Partner mbB
 Lange Straße 19 ▪ D-58636 Iserlohn
 Telefon +49 (0) 23 71/ 77 46 0
 Telefax +49 (0) 23 71/ 77 46 30
 iserlohn@nhup.de
 www.nhup.de

NH HAGEN

NAUST HUNECKE und Partner mbB
 Elbersufer 1 ▪ D-58095 Hagen
 Telefon +49 (0) 23 31/ 37 607 0
 Telefax +49 (0) 23 31/ 37 607 77
 hagen@nhup.de
 www.nhup.de

NH ATTENDORN

NH Neu Heimeroth und Partner mbB
 Röntgenstraße 33 ▪ D-57439 Attendorn
 Telefon +49 (0) 27 22 / 95 52 0
 Telefax +49 (0) 27 22 / 95 52 55
 info@nh-attendorn.de
 www.nh-attendorn.de

Steuerliche Dispositionen zum Jahresende 2014

Sehr geehrte Damen und Herren,

in steuerlicher Hinsicht ist das Jahr 2014 durch zahlreiche **Änderungen** geprägt. Einerseits ist der Steuergesetzgeber erneut aktiv geworden. So kommt es neben der Verschärfung der Selbstanzeige zu Beginn des Jahres 2015 zu vielen höchst praxisrelevanten Umwälzungen, von denen Sie im Einzelfall betroffen sein können (etwa zur Umsatzsteuer, zu den einkommensteuerlichen Folgen des Ausfalls eines Gesellschafterdarlehens sowie zu Betriebsveranstaltungen). Andererseits haben sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung in Gestalt wichtiger neuer Urteile und Anweisungen als Impulsgeber hervorgetan.

Dieser Informationsbrief soll dazu dienen, Sie über die eingetretenen und bevorstehenden **Neuerungen** zu unterrichten und Ihnen aufzuzeigen, wo Gestaltungschancen gegeben sind und wo Anpassungsbedarf besteht. Das Rundschreiben ist nach Sachgebieten gegliedert, um Ihnen das Auffinden von Hinweisen zu erleichtern, die für Sie wichtig sind. Zögern Sie bitte nicht, um eine individuelle Beratung nachzusuchen, wenn einzelne Punkte des Informationsbriefes für Sie von besonderer Bedeutung sind.

A. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Arbeitsverhältnisse mit Angehörigen

(1) Stellen Sie einen Angehörigen (z.B. den Ehegatten oder ein Kind) zur Mitarbeit ein, sind dadurch steuermindernde Effekte erreichbar, etwa im Hinblick auf die einkommensteuerliche Progression oder die Gewerbesteuer (es können aber auch sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen zu berücksichtigen sein). Das Arbeitsverhältnis wird aber nur anerkannt, wenn zum einen der Angehörige auf Grund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden üblichen **Arbeitsvertrags** beschäftigt wird und die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt sowie zum anderen der Arbeit-

Inhaltsübersicht	Seite
A. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	1
I. Arbeitsverhältnisse mit Angehörigen	1
II. Reisekosten	2
III. Private Pkw-Nutzung	2
IV. Änderungen zu Betriebsveranstaltungen	3
V. Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten	3
VI. Neue steuerfreie Arbeitgeberleistungen zur Familienförderung	3
VII. Änderungen im Sozialversicherungsrecht	3
B. Neues für Kapitalanleger und Vermieter	4
I. Verluste aus Wertpapiergeschäften	4
II. Zum Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitalanlagen	4
III. Darlehen an Angehörige	5
IV. Steuerpflicht erworbener Lebensversicherungen	5
V. Erstattung ausländischer Steuern	5
VI. Nachträglicher Schuldzinsenabzug	5
VII. Anhebungen des Grunderwerbsteuersatzes	6
C. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	6
I. Gesellschafterdarlehen: Ausfall und Verzicht	6
II. Hinweise zu Ausschüttungen	7
III. Neues zu Pensionszusagen	8
IV. Möglichkeiten zur Verlustnutzung	8
V. Problematik Wegzugsbesteuerung	9
VI. Internationale Tätigkeiten	9
D. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	9
I. Relevanz der Gesellschafterkonten	9
II. Übertragungsvorgänge	10
III. Hinweise zum Austritt	10
IV. Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung bei Veränderungen	10
E. Neues zur steuerlichen Gewinnermittlung	11
I. Rückstellungsausweis	11
II. Teilwertabschreibung	11
III. Investitionsabzugsbetrag	11
F. Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen	12
G. Neues zu außergewöhnlichen Belastungen	13
H. Neues zur Umsatzsteuer	13
I. Bauarbeiten und Gebäudereinigung	13
II. Umsatzsteuerliche Organschaft	14
III. Private Pkw-Nutzung	14
IV. Neue Umsatzsteuerbefreiungen	15
V. Änderungen zum Leistungsort und Umsatzsteuersatz	15
VI. Gemischt genutzte Gebäude	15
I. Neues für Gemeinnützige	15
J. Verschärfung der Selbstanzeige ab 2015	16
K. Ausblick zur Erbschaft- und Schenkungsteuer	16

geber alle ihm insoweit obliegenden Verpflichtungen, insbesondere die der **Lohnzahlung** erfüllt. Der Anerkennung des Arbeitsverhältnisses steht demgegenüber eine unangemessen niedrige oder **überhöhte Vergütung** nicht entgegen. Im zuletzt genannten Fall ist lediglich der überhöhte Teil der Bezüge nicht als steuermindernder Aufwand des Arbeitgeber-Ehegatten anzuerkennen.

II. Reisekosten

(2) Seit dem Beginn des Jahres 2014 gilt ein **neues steuerliches Reisekostenrecht**. Es betrifft sowohl Arbeitgeber, Arbeitnehmer wie auch selbständige Unternehmer. Zu diesen Neuregelungen liegt unterdessen eine Verwaltungsanweisung vor. Im Folgenden werden die wichtigsten Aspekte dargestellt:

(a) **Fahrtkosten:** Zu unterscheiden ist hier, ob die „**erste Tätigkeitsstätte**“ aufgesucht wird oder eine auswärtige **berufliche Tätigkeit** vorliegt. Erste Tätigkeitsstätte kann die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens, aber auch eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten sein, welcher der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (auch die Räumlichkeiten eines Kunden können eine erste Tätigkeitsstätte begründen, wenn dort die berufliche Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird). Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtung sind keine Tätigkeitsstätten. Daher üben etwa Busfahrer, Lokführer oder Piloten ihre berufliche Tätigkeit mangels ortsfester Einrichtung stets auswärtig aus. 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.

Mit Bezug auf die Fahrtkosten hat die Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte folgende **Auswirkungen**:

- Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem Pkw kann lediglich die **Entfernungspauschale** von 0,30 € je Entfernungskilometer zum Abzug gebracht werden. Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug gestellt, 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 zum Ansatz zu bringen.
- Bei Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte können die Fahrtkosten für dauerhafte Fahrten zu einem vom Arbeitgeber bestimmten **Sammelpunkt** (etwa einem Busdepot) oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet lediglich in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- Werden berufliche Fahrten zu einem Einsatzort **außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte** durchgeführt, können 0,30 € bei Benutzung eines Kraftwagens und 0,20 € für jedes andere motorbetriebene Fahrzeug je gefahrenem Kilometer zum Abzug gebracht oder dem Arbeitnehmer steuerfrei erstattet werden (oder höhere nachgewiesene Aufwendungen bei Führung eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuchs). Die Pauschalbeträge können auch

dann in voller Höhe beansprucht werden, wenn im Einzelfall die tatsächlichen Aufwendungen geringer sein sollten.

(b) Erfolgt die Berufsausübung **auswärtig** (jenseits der ersten Tätigkeitsstätte), können Pauschalen für **Verpflegungsmehraufwendungen** zum Abzug gebracht oder dem Arbeitnehmer steuerfrei ersetzt werden. Erfolgt jedoch eine Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung durch einen Dritten, sind die Verpflegungspauschalen typischerweise zu kürzen (für ein Frühstück um 20 %, für ein Mittag- oder Abendessen um jeweils 40 %). Darüber hinaus ist die Geltendmachung der Verpflegungspauschalen auf einen **Zeitraum von drei Monaten** an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte beschränkt. Eine Unterbrechung, die zum Neubeginn der Gewährung von Verpflegungsmehraufwand führt, muss mindestens vier Wochen andauern (wobei es auf den Grund der Unterbrechung nicht ankommt).

(c) **Reisenebenkosten** (wie etwa Kosten der Gepäckaufbewahrung oder Kosten für berufliche Telefonate und Schriftverkehr) können nicht pauschal steuerfrei erstattet werden, sondern nur in tatsächlicher Höhe. Regelmäßig wiederkehrende Reisenebenkosten können über einen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachgewiesen und in der Folgezeit mit dem sich daraus ergebenden Durchschnittsbetrag angesetzt werden.

(d) Wird eine **Zweitwohnung** am Beschäftigungsort unterhalten, können die Aufwendungen dafür im Inland bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von **1.000 €** geltend gemacht oder dem Arbeitnehmer steuerfrei erstattet werden. Dies setzt einen eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes

– am Mittelpunkt der Lebensinteressen – voraus, der nur angenommen wird, wenn am Hauptwohnsitz eine eigene Wohnung vorhanden ist sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung erfolgt. Dafür soll eine Beteiligung von mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (z.B. Miete, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs) ausreichend sein. Daneben können Aufwendungen für Familienheimfahrten (in Höhe von 0,30 € je Entfernungskilometer für eine Heimfahrt wöchentlich) sowie Verpflegungspauschalen für die ersten drei Monate der Auswärtstätigkeit geltend gemacht werden.

Hinweis: Liegt der Beschäftigungsort im **Ausland**, können Aufwendungen für die Wohnung in notwendiger und angemessener Höhe (60 qm x Durchschnittsmiete) als erwerbsbedingte Kosten steuerlich geltend gemacht oder vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.

III. Private Pkw-Nutzung

(3) Wird Ihnen ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt, geht die Finanzverwaltung grundsätzlich davon aus, dass es auch für **private Zwecke** genutzt werden kann. Es kommt dann – sofern nicht ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch geführt wird – je Monat der Nutzung ein geldwerter Vorteil von **pauschal 1 %** des (ungekürzten) Listenpreises des Fahrzeuges inklusive Umsatzsteuer und Sonderausstattung zum Ansatz. Dies gilt auch dann, wenn das Fahrzeug geleast oder als Gebrauchtwagen erworben wurde. Wird jedoch eine Privatnutzung **arbeitsvertraglich unter-**

sagt, so ist dem Finanzamt die Annahme verwehrt, das Fahrzeug werde gleichwohl für private Zwecke genutzt (es sei denn, das Verbot ist nur zum Schein ausgesprochen worden). Dies gilt selbst dann, wenn das Nutzungsverbot nicht eigens überwacht wird. Hintergrund ist, es könne nicht davon ausgegangen werden, dass ein Arbeitnehmer bewusst gegen eine arbeitsvertragliche Bestimmung verstößt.

Hinweis: Vorstehendes gilt auch für den **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer Kapitalgesellschaft. Demgegenüber reicht eine Behauptung nicht aus, eine Privatnutzung habe nicht stattgefunden, weil dies steuerlich zu ungünstig sei. Ist die Nutzung für private Zwecke nicht ausdrücklich untersagt, greift typisierend die 1%-Regelung, auch wenn der Arbeitnehmer von der eingeräumten Möglichkeit der Privatnutzung tatsächlich keinen Gebrauch macht, es sei denn, er kann die Annahme der Privatnutzung durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch widerlegen.

IV. Änderungen zu Betriebsveranstaltungen

(4) Richtet der Arbeitgeber eine Betriebsveranstaltung (z.B. Sommerfest oder **Weihnachtsfeier**) aus, führt dies bisher bei den teilnehmenden Arbeitnehmern nicht zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn die Veranstaltung grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offensteht und die Aufwendungen je Teilnehmer 110 € nicht übersteigen. Dies gilt für höchstens zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden in die Ermittlung der Kosten je Teilnehmer solche Aufwendungen nicht einbezogen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veranstaltung stehen (z.B. Raummiete, Kosten eines Eventmanagers sowie Kosten der Buchhaltung). Noch wichtiger ist, dass Aufwendungen, die auf **Begleitpersonen** (z.B. Ehegatten) entfallen, dem jeweiligen Arbeitnehmer im Rahmen der Ermittlung, ob die 110-€-Freigrenze überschritten ist, nicht zugerechnet werden. – Dies soll **ab dem Jahre 2015** anders werden: Zwar wird die Freigrenze je Veranstaltung auf **150 €** angehoben, indes werden sämtliche Aufwendungen des Arbeitgebers im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung, gleichgültig, ob sie dem Teilnehmer individuell zurechenbar oder nur Teil der Gemeinkosten sind, zugeordnet. Des Weiteren sollen auf Begleitpersonen entfallende Aufwendungen nicht mehr außer Betracht bleiben, sondern ebenfalls dem Arbeitnehmer zuzuordnen sein. Dergestalt kann die – angehobene – Freigrenze von 150 € in der Zukunft eher überschritten sein als die gegenwärtig geltende Freigrenze von 110 €.

Hinweis: Wird die Freigrenze auch nur geringfügig überschritten, stellt der gesamte (nicht lediglich der die Freigrenze überschreitende) Betrag steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die Lohnsteuer darauf kann individuell ermittelt oder optional mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erhoben werden.

V. Abzugsfähigkeit von Berufsausbildungskosten

(5) Die Geschichte der steuerrechtlichen Einordnung von Berufsausbildungskosten gleicht dem Lauf zwischen Hase und Igel: Nachdem der Bundesfinanzhof die Kosten eines Studiums als (vorweggenommene) erwerbsbezogene

Aufwendungen eingestuft hatte, wurde gesetzlich geregelt, Aufwendungen für die Berufsausbildung oder für ein Studium könnten nur dann erwerbsbezogen geltend gemacht werden, wenn bereits zuvor eine **Erstausbildung** abgeschlossen wurde oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Nachdem sodann der Bundesfinanzhof die Hürde für die Anerkennung einer Erstausbildung sehr niedrig gelegt hatte (so reicht etwa bereits die Ausbildung zu einem Rettungssanitäter aus, um nachfolgende Studienkosten als erwerbsbedingte Aufwendungen steuermindernd geltend machen zu können), soll nunmehr mit Wirkung ab dem Jahre 2015 gelten, dass die Absolvierung einer Erstausbildung nur dann angenommen wird, wenn eine nach öffentlichen Vorschriften geordnete Ausbildung mit einer vorgesehenen Dauer von mindestens 18 Monaten und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen.

Hinweis: Sofern eine Berücksichtigung der Berufsausbildungskosten als (vorgezogene) erwerbsbedingte Aufwendungen nicht in Betracht kommt, sind sie bis zur Höhe von 6.000 € jährlich als sog. Sonderausgaben berücksichtigungsfähig. Diese Sonderausgaben wirken sich jedoch nur aus, sofern steuerpflichtige Einkünfte vorhanden sind, wohingegen vorweggenommene erwerbsbedingte Aufwendungen auch zur Feststellung eines Verlustes führen können, der mit Einkünften in späteren Jahren verrechenbar ist.

VI. Neue steuerfreie Arbeitgeberleistungen zur Familienförderung

(6) Ab dem kommenden Jahr 2015 sollen **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers an ein Dienstleistungsunternehmen steuerfrei erbracht werden können, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der **Betreuung von Kindern** und pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt. Zudem sollen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zahlungen bis zu **600 €** jährlich steuerfrei zur kurzfristigen Betreuung von Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben (im Falle einer Behinderung beträgt die Altersgrenze 25), oder von pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers erbracht werden können, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen notwendig ist (so etwa bei einer plötzlichen Erkrankung des Kindes oder einem angeordneten auswärtigen Einsatz). Dies gilt auch, wenn die Betreuung im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfindet.

VII. Änderungen im Sozialversicherungsrecht

(7) Erneut werden zu Beginn des kommenden Jahres die Bezugsgrößen der gesetzlichen Sozialversicherung erhöht. Die **Anhebungen** können Sie der nachfolgenden Tabelle entnehmen:

	2015	2014
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung		
(a) West	6.050 € monatlich	5.950 € monatlich
(b) Ost	5.200 € monatlich	5.000 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.125 € monatlich	4.050 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	54.900 € jährlich	53.550 € jährlich

Hinweis: Die Beitragsbemessungsgrenze bezeichnet jenes monatliche Entgelt, welches höchstens der Renten- und Arbeitslosenversicherung resp. der Kranken- und Pflegeversicherung unterliegt. Maßgeblich ist die an erster Stelle genannte Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Rentenversicherung für Sie auch dann, wenn Sie in einem **berufsständischen Versorgungswerk** versichert sind, weil es hier zu einer entsprechenden Anhebung kommen wird. – Erwägen Sie, von der gesetzlichen zur **privaten Krankenversicherung** zu wechseln, setzt dies zum Ende des Jahres 2014 voraus, dass Ihr Jahresarbeitsentgelt die Versicherungspflichtgrenze des Jahres 2014 überschreitet und auch die Versicherungspflichtgrenze im kommenden Jahr voraussichtlich überschritten wird.

(8) Der **Beitragssatz** zur gesetzlichen Krankenversicherung wird zum 1.1.2015 von 15,5 % auf **14,6 %** gesenkt (gelangt aber bis zur erhöhten Beitragsbemessungsgrenze von 4.125 € monatlich zur Anwendung). Der Arbeitgeberanteil wird mit 7,3 % fixiert; zum Arbeitnehmeranteil von ebenfalls 7,3 % können die Krankenkassen einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben. Der Beitragssatz zur Pflegeversicherung soll ab dem 1.1.2015 von 2,05 % auf **2,35 %** (2,6 % für Kinderlose) steigen. Später – mit dem Zweiten Pflegestärkungsgesetz – sollen die Beiträge nochmals um jeweils 0,2 Prozentpunkte heraufgesetzt werden.

B. Neues für Kapitalanleger und Vermieter

I. Verluste aus Wertpapiergeschäften

(9) Erleiden Sie aus der Veräußerung eines nach dem 31.12.2008 erworbenen Wertpapiers einen **Verlust**, ist dieser nur mit positiven Kapitalerträgen (Zinsen, Gewinnen aus Wertpapierveräußerungen) ausgleichsfähig. Ein abgetrennter Verrechnungskreis betrifft Verluste aus Aktienveräußerungen, die nur mit Gewinnen aus Aktienverkäufen ausgleichsfähig sind (andere Finanzmarktprodukte wie Anlagenzertifikate, Termingeschäfte und Fondsanteile sind von diesem gesonderten Verlustausgleichskreis nicht betroffen).

Hinweis: Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren werden verpflichtend durch das jeweilige Kreditinstitut, bei dem ein Depot geführt wird, bis zur Höhe der bei ihm für den einzelnen Anleger angefallenen positiven Kapitalerträge ausgeglichen. Verbleibt danach ein Verlust, wird dieser durch das Kreditinstitut in das nächste Jahr vorgetragen und steht somit für den Ausgleich mit weiteren Kapitalerträgen im selben Jahr aus anderen Quellen nicht zur Verfügung. Sie können als Anleger aber auch verlangen, dass über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes eine Bescheinigung erstellt wird. Der entsprechende Antrag muss bis **spätestens zum 15. Dezember 2014** dem jeweiligen Kreditinstitut zugehen. Wird ein bescheinigter Verlust jedoch nicht im Jahr 2014 durch anderweitige positive Kapitalerträge ausgeglichen, verzögert sich seine Berücksichtigung etwaig, weil er dann nicht zur laufenden Verrechnung im Jahre 2015 auf der Ebene des Kreditinstitutes zur Verfügung steht, sondern erst im Rahmen Ihrer Veranlagung zur Einkommensteuer berücksichtigt wird.

(10) Nach streitiger Auffassung der Finanzverwaltung soll kein steuerlich zu berücksichtigender Verlust vorliegen, wenn ein Wertpapier **wertlos** wird oder nach einer **Insolvenz** des Zertifikatsemitenten nur Teile des Nennwerts zurückgezahlt werden (wie im Falle der Lehman-Insolvenz).

Gestaltungshinweis: Ein Verlust ist demgegenüber anzuerkennen, wenn Sie das Wertpapier zum gesunkenen Verkehrswert veräußern (auch an einen Angehörigen). Das Wertpapier muss aber tatsächlich im Wert gesunken sein; eine bloße Veräußerung unter Verkehrswert führt nicht zu einem Verlust.

II. Zum Werbungskostenabzugsverbot bei Kapitalanlagen

(11) Erzielen Sie Kapitalerträge, sind damit im Zusammenhang stehende **Aufwendungen** (z.B. Kontoführungs- und Depotgebühren sowie Refinanzierungszinsen) grundsätzlich von einer steuerlichen Berücksichtigung **ausgeschlossen**. Davon gibt es zwei wichtige Ausnahmen:

(a) Abzugsfähig sind **Veräußerungskosten**. Im Hinblick darauf wird ein Transaktionskostenanteil von maximal 50 % aus einem Gesamtentgelt für eine Vermögensverwaltung anerkannt, wenn er im Vermögensverwaltungsvertrag festgehalten ist und auf einer sachgerechten und nachprüfbar Berechnung beruht.

(b) Halten Sie eine Beteiligung zu **mindestens 25 %** an einer Kapitalgesellschaft oder sind Sie lediglich zu **mindestens 1 %** an der Gesellschaft beteiligt, zugleich aber für sie beruflich tätig, können Sie beantragen, dass die Aufwendungen (z.B. Schuldzinsen) steuerlich berücksichtigt werden. Sie wirken sich dann in einem Umfang von 60 % aus. Im Gegenzug unterliegen etwaige Ausschüttungen, die Sie erhalten, nicht dem besonderen Steuersatz von 25 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag), sondern gehen mit einem Anteil von 60 % in die Ermittlung Ihrer tarifären Einkommenssteuer ein (sog. Teileinkünfteverfahren). Der Antrag gilt grundsätzlich auch für die folgenden vier Jahre und kann danach neu gestellt werden (nicht aber, wenn er zuvor widerrufen wird). Die Finanzverwaltung sieht sich darüber hinaus nicht an den Antrag gebunden, wenn in einem

Folgejahr die Beteiligung unter die maßgebliche Quote absinkt.

Hinweis: Gegen das generelle Werbungskostenabzugsverbot sind verfassungsrechtliche Bedenken aufgekommen. Im Hinblick auf anhängige Gerichtsverfahren lässt die Finanzverwaltung eingelegte Einsprüche ruhen.

III. Darlehen an Angehörige

(12) **Zinsen**, welche Sie für eine zu Ihrem Privatvermögen rechnende Kapitalforderung erhalten, unterliegen grundsätzlich nur dem besonderen Steuersatz von **25 %**. Hinzu tritt der Solidaritätszuschlag von 5,5 %, so dass die Gesamtbelastung 26,375 % ausmacht. Schreibt ein Kreditinstitut Ihnen Zinsen gut, wird die Steuer nach diesem besonderen Satz einbehalten und an das Finanzamt abgeführt (es sei denn, dem Kreditinstitut liegt eine Freistellungsbescheinigung vor).

(13) Dieser ermäßigte Steuersatz gilt aber von Gesetzes wegen dann nicht, wenn Sie ein Darlehen an eine „**nahestehende Person**“ ausreichen, soweit diese die den Zinsen entsprechenden Aufwendungen steuermindernd geltend macht (weil sie etwa das Darlehen zum Erwerb einer fremdvermieteten Immobilie oder für geschäftliche Zwecke nutzt). Die Zinsen unterliegen dann dem allgemeinen Einkommensteuertarif mit einem Grenzsteuersatz von maximal 45 % zuzüglich Solidaritätszuschlag. Gleiches gilt, wenn Sie einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewähren, an der Sie oder eine Ihnen „nahestehende Person“ **zu mindestens 10 %** beteiligt sind. – Die Finanzverwaltung betrachtet **Angehörige** stets als nahestehende Personen. Dies geht so weit, dass sogar ein Darlehen zur Einkünfteerzielung an den geschiedenen Ehegatten von der Anwendung des günstigen besonderen Steuersatzes ausgeschlossen wird.

Gestaltungshinweis: Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Grundsatzurteilen entschieden, dieses Verständnis der Finanzverwaltung gehe viel zu weit. Vielmehr seien Angehörige nur dann als „nahestehende Personen“ im Sinne der gesetzlichen Regelung zu würdigen, wenn im Einzelfall der beherrschten Person auf Grund eines **absoluten Abhängigkeitsverhältnisses** kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibe. Deswegen wurde etwa – gegen die Auffassung der Finanzverwaltung – die Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25 % auf Zinsen für ungesicherte Anschaffungsdarlehen an volljährige Enkel ebenso wie auf Kredite an die Ehefrau und volljährige Kinder für eine Immobiliengesellschaft bejaht. Auch bei Zinsen für ein Darlehen an eine Kapitalgesellschaft kommt der günstige besondere Steuersatz zur Anwendung, obwohl im entschiedenen Fall die Anteile von Enkelkindern und der Tochter des Darlehensgebers gehalten wurden, wobei zwischen ihm und den Angehörigen kein spezifisches Abhängigkeitsverhältnis erkennbar war. Da im Zweifel davon auszugehen ist, ein spezifisches Abhängigkeitsverhältnis liege nicht vor, können Darlehen zur Finanzierung von Erwerbstätigkeiten an Angehörige mit dem Effekt ausgereicht werden, dass beim Angehörigen die Darlehenszinsen die steuerliche Bemessungsgrundlage voll mindern, während der Darlehensgeber die Zinsen nur mit 25 % zu versteuern hat.

IV. Steuerpflicht erworbener Lebensversicherungen

(14) Leistungen von **Lebensversicherungen im Todesfall** werden grundsätzlich nicht besteuert. Auf Grund einer gesetzlichen Neuregelung werden aber **entgeltlich erworbene Versicherungsansprüche** in Höhe der Differenz zwischen der Versicherungsleistung und den Aufwendungen für den Erwerb der Versicherung steuerpflichtig, wenn der Versicherungsfall nach dem 31.12.2014 eintritt.

Hinweis zu einer Rückausnahme: Es bleibt aber bei der Steuerfreiheit, wenn der Erwerb des Versicherungsanspruchs durch die versicherte Person selbst erfolgt oder wenn Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch die Übertragung von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen erfüllt werden.

V. Erstattung ausländischer Steuern

(15) Beziehen Sie (Kapital-)Einkünfte aus einem ausländischen Staat, die dort besteuert werden? Dann können Sie die ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer **anrechnen** lassen, wenn Ihnen über den Steuereinbehalt im Ausland eine Bescheinigung vorliegt (und die ausländische Steuer keinem Ermäßigungsanspruch unterliegt). Diese Anrechnungsmöglichkeit besteht aber nur insoweit, als auf die ausländischen Einkünfte deutsche Einkommenssteuer entfällt. Hier tritt ab dem kommenden Jahr eine Veränderung des Berechnungsmodus ein, die sich im Vergleich mit den Vorgaben eines Urteils des Bundesfinanzhofes zu **Ihren Lasten** auswirken kann: Der Anrechnungshöchstbetrag der ausländischen Steuern wird künftig nämlich in der Weise ermittelt, dass der tatsächlich angefallenen ausländischen Steuer jene deutsche Einkommenssteuer gegenübergestellt wird, die sich ergibt, wenn Ihr Durchschnittssteuersatz auf die ausländischen Einkünfte angewendet wird. Dadurch werden mittelbar auch private Abzüge den ausländischen Einkünften zugerechnet, was zu einer Minderung des Anrechnungshöchstbetrags führen kann. Nur für offene Fälle aus den vergangenen Jahren und dem laufenden Jahr 2014 soll ein günstigerer Berechnungsmodus greifen.

VI. Nachträglicher Schuldzinsenabzug

(16) Schuldzinsen, die Ihnen im Zusammenhang mit einer **fremdvermieteten Immobilie** erwachsen, sind selbstredend steuerlich zu berücksichtigen. Lange Zeit war aber streitig, wie sich Schuldzinsen auswirken, die nach einer Veräußerung der Immobilie immer noch zu tragen sind, weil der Veräußerungserlös nicht zur (vollständigen) Tilgung des Darlehens ausreichte. Insofern sind folgende Rechtsentwicklungen eingetreten:

(a) Die Finanzverwaltung hatte bisher nach Veräußerung eines Mietobjekts die nachlaufenden Schuldzinsen ohne Weiteres als steuerlich berücksichtigungsfähig anerkannt, wenn sie für Kredite entrichtet wurden, mit denen zuvor sofort abzugsfähige Baumaßnahmen finanziert worden sind (z.B. Instandsetzungsmaßnahmen). Für Grundstücksverkäufe **ab dem 1.1.2014** hält die Finanzverwaltung daran

nicht mehr fest, sondern erkennt die Schuldzinsen nur an, soweit das Darlehen aus dem Veräußerungserlös nicht tilgbar ist.

(b) Rührt die Fremdfinanzierung aus der **Anschaffung oder Herstellung** des Gebäudes her, so will die Finanzverwaltung einen nachträglichen Schuldzinsenabzug nur dann anerkennen, wenn das Grundstück innerhalb der zehnjährigen Frist für private Veräußerungsgeschäfte übertragen wird und soweit der Veräußerungserlös nicht zur Tilgung der Schuld ausreicht. – Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist der Abzug nachlaufender Schuldzinsen als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung aber nicht davon abhängig, ob die Immobilienveräußerung innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung erfolgt und damit steuerbar ist. Entscheidend ist allein, inwiefern die mit dem veräußerten Grundstück wirtschaftlich zusammenhängenden Schulden aus dem Erlös nicht getilgt werden können. Unschädlich für den späteren Schuldzinsenabzug ist dann auch eine etwaige Umschuldung der fortbestehenden Verpflichtung.

(c) Eine **Vorfälligkeitsentschädigung**, die für die vorzeitige Ablösung der Fremdfinanzierung zwecks Veräußerung eines bisher vermieteten Grundstücks anfällt, ist demgegenüber nicht als erwerbsbedingter Aufwand im Rahmen der Vermietungseinkünfte steuermindernd zu berücksichtigen. Lediglich dann, wenn das Grundstück innerhalb von 10 Jahren nach seiner Anschaffung verkauft wird und somit die Grundstücksveräußerung steuerpflichtig ist, gehört die Vorfälligkeitsentschädigung zu den absetzbaren Veräußerungskosten.

(17) Noch unklar ist die Behandlung des Falles, dass **fremdfinanzierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft** veräußert werden, an der im Privatvermögen eine Beteiligung von mindestens 1 % besteht. In diesem Falle greift grundsätzlich das streitige Werbungskostenabzugsverbot. Die Finanzverwaltung will einen weiteren Schuldzinsenabzug selbst dann nicht anerkennen, wenn der Anteilseigner unter Verzicht auf die Anwendung des Steuersatzes von 25 % den Werbungskostenabzug beantragt hat, aber die Beteiligung unter die maßgebliche Grenze von 25 % bzw. 1 % bei gleichzeitig ausgeübter beruflicher Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft sinkt (s. dazu oben Tz. 11 Buchst. b). Es spricht jedoch vieles dafür, dass ein nachträglicher Schuldzinsenabzug zumindest dann anzuerkennen ist, wenn der Erlös aus der Veräußerung der Anteile zur Rückführung der Schuld nicht ausreicht und für die Beteiligung entweder zum Werbungskostenabzug optiert oder sie vor dem 1.1.2009 angeschafft worden war – zu Zeiten mithin, als die Schuldzinsen steuerlich noch voll berücksichtigt werden konnten.

VII. Anhebungen des Grunderwerbsteuersatzes

(18) Die Bundesländer nutzen überwiegend das ihnen seit dem Jahre 2006 zustehende Recht, den **Grunderwerbsteuersatz** selbst festzulegen, zu wiederkehrenden Erhöhungen. Zu Beginn des Jahres 2014 ist es zu Erhöhungen in Berlin, Bremen, Niedersachsen und Schleswig-Holstein gekommen. Hessen hat den Grunderwerbsteuersatz mit Wirkung ab dem 1.8.2014 auf 6 % heraufgesetzt. Zum 1.1.2015 ist in Nordrhein-Westfalen und im Saarland

eine erneute Anhebung auf 6,5 % geplant, welche ein Vorziehen eines angedachten Grundstückserwerbs erwägenswert werden lässt. Einen Überblick über die Grunderwerbsteuersätze vermittelt Ihnen die folgende Tabelle:

Bundesland	geltender Grunderwerbsteuersatz	beabsichtigte Erhöhung
Baden-Württemberg	5 % ab 5.11.2011	–
Bayern	3,5 %	–
Berlin	6 % ab 1.1.2014	–
Brandenburg	5 % ab 1.1.2011	–
Bremen	5 % ab 1.1.2014	–
Hamburg	4,5 % ab 1.1.2009	–
Hessen	6 % ab 1.8.2014	–
Mecklenburg-Vorpommern	5 % ab 1.7.2012	–
Niedersachsen	5 % ab 1.1.2014	–
Nordrhein-Westfalen	5 % ab 1.10.2011	6,5 % ab 1.1.2015
Rheinland-Pfalz	5 % ab 1.3.2012	–
Saarland	5,5 % ab 1.1.2013	6,5 % ab 1.1.2015
Sachsen	3,5 %	–
Sachsen-Anhalt	5 % ab 1.3.2012	–
Schleswig-Holstein	6,5 % ab 1.1.2014	–
Thüringen	5 % ab 7.4.2011	–

C. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Gesellschafterdarlehen: Ausfall und Verzicht

(19) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) beteiligt, der Sie ein **Darlehen** gewährt haben oder für die Sie im Hinblick auf die Kreditaufnahme von einem Dritten eine **Bürgschaft** übernommen haben? Dann kann im Hinblick auf einen späteren Ausfall der Finanzierungsleistung Vorsorge zu treffen sein. Rechnet die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nämlich zu Ihrem **Privatvermögen**, führt ein Ausfall der Finanzierungsmaßnahme oder eine Inanspruchnahme aus der Bürgschaft nur dann in Höhe des Nennwertes zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung (die sich wiederum im Falle einer Veräußerung der Anteile oder eines gleichgestellten Vorgangs zu 60 % steuermindernd auswirken), wenn Sie die Finanzierungsmaßnahme vor Eintritt einer etwaigen Krise der Gesellschaft mit der Abrede verbinden, sie auch im Krisenfall nicht abzuziehen (was wirtschaftlich ohnehin nur schwierig denkbar wäre). Das Gleiche gilt, falls Sie die Finanzierungsmaßnahme erst in der Krise gewähren, wobei von einer solchen auszugehen ist, wenn ein fremder Dritter eine entsprechen-

de Finanzierung nicht mehr gewährt hätte. Kein nachträglicher Anschaffungsaufwand entsteht hingegen, wenn Sie als Darlehensgewährender lediglich zu 10 % oder weniger an der GmbH beteiligt sind; es sei denn, es wird von vornherein vereinbart, dass das Darlehen von Seiten des Gesellschafters nicht kündbar und nur nachrangig rückzahlbar sein soll.

(20) Zählt die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft demgegenüber zu Ihrem **Betriebsvermögen**, gilt etwas anderes. Dem Betriebsvermögen zugehörig ist die Beteiligung etwa im Falle einer sog. Betriebsaufspaltung, die dann gegeben ist, wenn Sie (oder eine Personengruppe, der Sie angehören) mehrheitlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und dieser mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. ein Grundstück) zur Nutzung überlassen. Fällt in dieser Konstellation ein Darlehen an die Gesellschaft aus oder kommt es zur Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft, erwachsen daraus bisher **Betriebsausgaben** in voller Höhe. Das Gleiche gilt mit Bezug auf sog. substanzbezogene Aufwendungen (z.B. Erhaltungsaufwendungen, Abschreibungen), die auf Ihrer Seite entstehen, wenn Sie zur Stützung der Gesellschaft dieser ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder teilentgeltlich überlassen (Sie belastende Refinanzierungskosten sind in diesem Falle aber nur zu 60 % steuerlich abziehbar).

Achtung – Änderungsvorhaben: Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen (regelmäßig also ein kalenderjährliches Wirtschaftsjahr 2015), sollen der Ausfall eines Darlehens sowie substanzbezogene Aufwendungen im Hinblick auf eine nicht marktgerechte Nutzungsüberlassung an die Kapitalgesellschaft nur noch zu **60 %** steuerlich abziehbar sein, wenn Sie im Betriebsvermögen zu mehr als 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind oder waren.

II. Hinweise zu Ausschüttungen

(21) **Wichtige Änderung ab 2015:** Ab dem 1.1.2015 sind ebenso wie Banken und Kreditinstitute auch alle Kapitalgesellschaften verpflichtet, bei Gewinnausschüttungen neben der abzuführenden Kapitalertragsteuer auch die darauf etwaig entfallende **Kirchensteuer** einzubehalten und an das Finanzamt zu entrichten. Die Kapitalgesellschaft haftet insoweit für die Kirchensteuer ihrer Gesellschafter. Dies macht folgende Schritte erforderlich:

(a) Die Kapitalgesellschaft muss sich einmalig beim Bundeszentralamt für Steuern registrieren und ein Zertifikat für das BZStOnline-Portal (BOP) erwerben. Ein bestehendes BOP-Zertifikat kann ebenso wie ein bestehendes ELSTER-Zertifikat verwendet werden. Nach erfolgter Registrierung muss zusätzlich die Zulassung zum Kirchensteuerabzugsverfahren beantragt werden. – Davon ausgenommen sind lediglich Kapitalgesellschaften mit einem **einzigem Gesellschafter**, der konfessionslos ist oder einer Religionsgemeinschaft angehört, die keine Kirchensteuer erhebt.

(b) Die **Gesellschafter** müssen mindestens zwei Monate vor der Abfrage der Kirchensteuerabzugsmerkmale informiert werden. Sie haben dann die Möglichkeit, der Übermittlung ihrer Konfessionszugehörigkeit durch das Bundeszentralamt für Steuern zu widersprechen und einen entsprechenden Sperrvermerk eintragen zu lassen. In diesem Falle informiert das Bundeszentralamt für Steuern das für

den Gesellschafter zuständige Finanzamt über den Sperrvermerk. Die Kirchensteuer wird sodann im Zuge der Veranlagung des Gesellschafters erhoben.

(c) Die Kapitalgesellschaft muss **jährlich** im Zeitraum vom 1. September bis 31. Oktober (erstmalig im Jahr 2014) die **Kirchensteuerabzugsmerkmale** für jeden ihrer Gesellschafter elektronisch beim Bundeszentralamt für Steuern abfragen. Außerhalb des genannten Zeitraums sind Abfragen möglich, wenn Gesellschaftsverhältnisse neu begründet werden (z.B. Eintritt eines Gesellschafters) oder der Gesellschafter dies beantragt. – Die Abfrage muss nicht vorgenommen werden, wenn eine Ausschüttung im jeweils folgenden Jahr sehr unwahrscheinlich ist (wenn z.B. die aktuelle Ertragslage, Verlustvorträge oder das Ausschüttungsverhalten der Vorjahre eine Ausschüttung im Folgejahr nicht erwarten lassen).

(22) Ein steter **Gefahrenquell** für Kapitalgesellschaften kann die Annahme sog. **verdeckter Gewinnausschüttungen** sein. Von diesen geht die Finanzverwaltung aus, sofern Leistungsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern nicht fremdüblich sind (der Gesellschafter mithin für eine Leistung, z.B. die Geschäftsführung, ein überhöhtes Entgelt erhält, oder die Kapitalgesellschaft für eine von ihr erbrachte Leistung, z.B. die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes an einen Gesellschafter, ein zu niedriges Entgelt erlangt). In diesem Falle wird der unangemessene Teil des Entgeltes dem steuerpflichtigen Gewinn der Kapitalgesellschaft hinzugerechnet. Eine Besonderheit gilt darüber hinaus für sog. **beherrschende Gesellschafter** (die allein oder gemeinsam mit Personen, die in gleichgerichteter Interessenlage handeln, über die Mehrheit verfügen): Bei ihnen werden Vereinbarungen nur anerkannt, wenn sie im Vorhinein schriftlich getroffen und wie vereinbart durchgeführt werden. Anderenfalls wird eine verdeckte Gewinnausschüttung – auch bei Fremdüblichkeit – in voller Höhe angenommen.

Hinweise:

(a) Der bevorstehende Jahreswechsel kann Anlass sein, Vereinbarungen mit den Gesellschaftern auf ihre Fremdüblichkeit hin zu überprüfen. Sollen für beherrschende Gesellschafter ab dem kommenden Jahr Änderungen eintreten, ist zwingend erforderlich, dass diese noch in diesem Jahr schriftlich mit der Kapitalgesellschaft vereinbart werden.

(b) Vermieden werden sollte die Vereinbarung von Umsatzantien mit Gesellschaftern (auch als Bestandteil einer Gesamtantiente) sowie von Überstundenvergütungen oder von Zuschlägen für Sonntags- und Nachtarbeit. Diese werden allenfalls im Ausnahmefall von der Finanzverwaltung anerkannt.

(c) Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist ein tatsächlicher Vorgang, der grundsätzlich durch eine Rückzahlung des entsprechenden Vorteils nicht rückgängig gemacht werden kann (in diesem Falle liegt eine verdeckte Einlage vor). Die nachträgliche Beseitigung einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt nur dann ausnahmsweise in Betracht, wenn es sich ausschließlich um eine ungewollte Fehlbuchung handelt.

(23) **Beschließt** die Gesellschafterversammlung eine **Gewinnausschüttung**, so verteilt sich diese auf die Gesellschafter grundsätzlich nach dem Verhältnis ihrer Anteile am Nennkapital. Es besteht aber auch die Möglichkeit, eine von diesen Beteiligungsquoten abweichende Gewinnausschüttung vorzunehmen, so dass einzelne Gesellschafter eine höhere Ausschüttung erlangen, als ihrer Beteiligung entspricht. Dies wird von der Finanzverwaltung anerkannt, wenn (a) der Gesellschaftsvertrag derartige, sog. inkongruente Gewinnausschüttungen zulässt (Öffnungsklausel) und (b) für die abweichende Gewinnverteilung beachtliche wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden können. Diese können im besonderen unternehmerischen Einsatz oder einer anderen hervorgehobenen Leistung des begünstigten Gesellschafters bestehen. Die von der Beteiligungsquote abweichende Gewinnausschüttung wird dann ertragsteuerlich dem begünstigten Gesellschafter zugerechnet; auch ein schenkungsteuerliches Problem dürfte sich nicht stellen (anders wäre dies, wenn die vorgenannten Voraussetzungen für die Anerkennung der abweichenden Gewinnausschüttung nicht gegeben wären).

(24) Eine Besonderheit gilt für Kapitalgesellschaften, soweit diese ihrerseits an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind (sog. **Holding-Konstruktion**): Gewinnausschüttungen, welche die beteiligte Kapitalgesellschaft erlangt, unterliegen grundsätzlich nur im Umfang von 5 % der Besteuerung. Macht die Beteiligung zu Beginn des Jahres aber nicht mindestens 15 % aus, so ist die Gewinnausschüttung in voller Höhe gewerbsteuerpflichtig. Erreicht sie zu Beginn des Kalenderjahres nicht eine Höhe von mindestens 10 %, tritt die Körperschaftsteuer auf die volle Gewinnausschüttung hinzu.

Hinweise: Es bleibt bei der Körperschaftsteuer auf lediglich 5 % der erhaltenen Dividende, wenn zwar zu Beginn des Kalenderjahres keine Beteiligung von 10 % bestand, diese jedoch unterjährig en bloc erworben und die Gewinnausschüttung anschließend vorgenommen wird. Wird die Beteiligung jedoch in Schritten erworben (z.B. zunächst im Umfang von 4 %, dann nochmals von 6 %), werden von der Finanzverwaltung erst Ausschüttungen ab dem auf die Anteilskäufe folgenden Kalenderjahr von der vollen Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen. Gleiches gilt, wenn zu Beginn des Kalenderjahres bereits eine Beteiligung bestand (z.B. in Höhe von 4 %), die unterjährig auf 10 % aufgestockt wird. Betrug die Beteiligungsquote zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10 %, werden sodann Anteile veräußert und erfolgt später im selben Kalenderjahr eine Ausschüttung, wird diese hingegen noch von der vollen Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen. – Kurioses Steuerrecht!

III. Neues zu Pensionszusagen

(25) Ist Ihnen durch eine Kapitalgesellschaft eine Pensionszusage erteilt worden und erweist sich diese als hinderlich, weil Sie beabsichtigen, die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft – entgeltlich oder unentgeltlich – zu **übertragen**, kann sich ein Minenfeld auftun. Lassen Sie sich in diesem Falle bitte unbedingt beraten! Zu beachten können die folgenden Umstände sein:

(a) Der bloße **Verzicht** auf die Pensionszusage ist nicht empfehlenswert, weil er regelmäßig zur Annahme des Zuflusses steuerpflichtigen Arbeitslohns in Höhe des Werts des Pensionsanspruchs führt (dieser ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln). Etwas anderes gilt allenfalls dann, wenn die Pensionszusage im Zeitpunkt des Verzichts durch die Kapitalgesellschaft nicht mehr finanzierbar ist, mithin eine Überschuldung im insolvenzrechtlichen Sinne abgewendet werden soll. Es sollte hier aber eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung erfolgen.

(b) Soll der Pensionsanspruch **abgefunden** werden, führt dies nach einer jüngeren Rechtsprechungsentwicklung nur dann zu steuerwirksamem Aufwand auf Seiten der Kapitalgesellschaft (bei Ihnen liegt in Höhe der Abfindung eine steuerpflichtige Einnahme vor), wenn die Pensionszusage von vornherein die Möglichkeit der Abfindung des Pensionsanspruchs zum Anwartschaftsbarwert zulässt. Eine vorzeitige Abfindung ohne entsprechende Regelung kann ohne rechtliches Risiko nicht mehr nachträglich vereinbart werden.

(c) Die Finanzverwaltung lässt zu, dass auf den **noch nicht erdienten Teil** einer Pensionszusage verzichtet werden kann, ohne dass es zum Zufluss von Arbeitslohn kommt. Der noch nicht erdiente Teil der Pensionszusage ist jener, welcher auf den Zeitraum zwischen Verzicht und vorgesehenem Pensionseintritt entfällt. Auch hier können sich nach der jüngeren Rechtsprechung aber Probleme auftun, so dass eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung empfehlenswert ist.

(d) Erwogen werden kann auch eine **Auslagerung** der Pensionsverpflichtung auf eine Schwester-Kapitalgesellschaft, welche die Verpflichtung übernimmt. Sie muss dazu aber einen adäquaten Ausgleich erhalten (z.B. in Gestalt der Übernahme einer wertgerechten Rückdeckungsversicherung), damit eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschlossen werden kann. Auch hier ist eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung unbedingt empfehlenswert.

(e) Letztlich ist Vorsicht geboten, wenn trotz Eintritts des Versorgungsfalls die Tätigkeit als Geschäftsführer unter Gehaltszahlung **fortgesetzt** wird. Die Gehaltszahlung führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn sie nicht entweder auf die Pension angerechnet wird oder aber der Pensionsbeginn bis zur Einstellung der Geschäftsführertätigkeit aufgeschoben wird. Eine Herabsetzung der Arbeitszeit und der Vergütung reicht zur Vermeidung des steuerlichen Risikos nicht aus; denkbar ist jedoch die Beendigung der Geschäftsführertätigkeit zu Gunsten eines **Beratungsvertrages**.

IV. Möglichkeiten zur Verlustnutzung

(26) Erleidet eine Kapitalgesellschaft einen Verlust, ist dieser grundsätzlich **nicht** mit positiven Einkünften des **Anteilseigners** verrechenbar. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Mehrheitsgesellschafter mit der Kapitalgesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag abschließt und diesen für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren auch

durchführt (sog. Organschaft). In einem solchen Falle sind die Verluste der Tochter-Kapitalgesellschaft aber auch tatsächlich auszugleichen. – Der **Untergang von Verlusten** droht, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile entgeltlich an einen Erwerber oder eine Erwerbergruppe übertragen werden (der Verlust entfällt nach Maßgabe der übertragenen Beteiligungsquote; werden mehr als 50 % der Anteile übertragen, wird der Verlust insgesamt gestrichen – nicht betroffen sind aber Konstellationen der vorweggenommenen Erbfolge) oder eine Verlustgesellschaft auf eine andere Gesellschaft **verschmolzen** werden soll.

Gestaltungshinweise:

(a) Der Verlustuntergang auf Grund **Anteilseignerwechsels** kann unter Umständen vermieden werden, wenn vor der Anteilsübertragung auf eine vorhandene Gesellschafterforderung gegen Besserungsschein verzichtet wird und diese Forderung gemeinsam mit den Anteilen übertragen wird. Der Verzicht auf die Forderung führt – soweit sie nicht werthaltig ist – auf Seiten der GmbH zu einem außerordentlichen Ertrag, der aber mit dem Verlustvortrag verrechnet werden kann (beschränkt durch die sog. Mindestbesteuerung auf 1 Mio. € und 60 % des dann noch verbleibenden Ertrages). Wird die Forderung nach dem Erwerb wieder werthaltig – indem der Erwerber etwa eine gewinnträchtige Gesellschaft auf die übernommene Gesellschaft verschmilzt (s. dazu nachfolgend Buchst. b), führt die Wiedereinbuchung der Forderung steuerwirksam zu Aufwand. Die Rückzahlung der Forderung ist jedoch durch den Gesellschafter und Anteilseigner zu versteuern, soweit der Rückzahlungsbetrag die Anschaffungskosten übersteigt.

(b) Wird eine verlustbehaftete Gesellschaft **verschmolzen**, so geht der Verlustvortrag verloren. Wird demgegenüber die Verschmelzung **auf** die verlustträchtige Gesellschaft vorgenommen, so bleibt er erhalten und kann mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Dies stellt nach einer höchstrichterlichen Entscheidung keinen Gestaltungsmissbrauch dar.

V. Problematik Wegzugsbesteuerung

(27) Rechnet zu Ihrem Privatvermögen eine Beteiligung an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft von mindestens 1 %, führt ein Wegzug aus Deutschland (unter Aufgabe des inländischen Wohnsitzes) zur Besteuerung einer **fingierten Anteilsveräußerung**, wenn Sie in Deutschland mindestens 10 Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren (es müssen nicht die letzten 10 Jahre gewesen sein). Erfolgt der Wegzug in einen anderen EU- oder EWR-Staat, wird die Steuer bis zur späteren Veräußerung der Anteile zinslos gestundet. – Im Hinblick darauf sind die Anteile in der Vergangenheit oftmals in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft eingelegt worden, um ihre dauerhafte steuerliche Verstrickung in Deutschland zu sichern. Haben Sie eine solche Einlage **vor dem 29.6.2013** vorgenommen, ist Folgendes zu berücksichtigen:

(a) Gesetzlich geregelt wurde, dass in einem solchen Falle der Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Entnahme der Beteiligung in Deutschland in jedem Falle steu-

erpflichtig ist. Dies kann zu einer **Doppelbesteuerung** führen, wenn der Staat, in den der Umzug erfolgt ist, sich nach Maßgabe des sog. Wohnsitzprinzips ebenfalls zur Besteuerung berechtigt ansieht.

(b) **Achtung, schlimme 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 – steuerrealisierend – zum Verkehrswert erfolgen, sofern zwischenzeitlich einer der Gesellschafter in das **Ausland verzogen** ist. Gleiches gilt für die **Schenkung** des Anteils an einer solchen Personengesellschaft, ihren Strukturwandel von einer rein vermögensverwaltenden zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft oder die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter.

(28) Beabsichtigen Sie, in der Zukunft Ihren Wohnsitz ins Ausland zu verlagern, ohne dass die Veräußerungsfiktion für die von Ihnen im Privatvermögen gehaltenen Anteile an Kapitalgesellschaften greift, ist ihre Einlage in das Betriebsvermögen einer nicht nur vermögensverwaltenden, sondern geschäftsleitenden und Dienstleistungen erbringenden **Holding-Personengesellschaft** denkbar. Dies bedarf indes der Abstimmung mit der Finanzverwaltung. Bei Mehrheitsbeteiligungen kann optional die Umwandlung in eine Personengesellschaft erwogen werden, welche jedoch auch Steuerfolgen auslösen kann (z.B. Kapitalertragsteuer auf die offenen Gewinnrücklagen).

VI. Internationale Tätigkeiten

(29) Unterhält ein deutsches Unternehmen eine **Betriebsstätte** im Ausland (Gleiches gilt für ein ausländisches Unternehmen mit Betriebsstätte im Inland), hat die Abrechnung mit dem Stammhaus nach fremdüblichen Grundsätzen zu erfolgen. Dazu ist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, eine **Gewinnaufteilungsverordnung** zu beachten. Sie geht davon aus, dass eine umfassende Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen ist, um die Betriebsstätte eines Unternehmens wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandeln und ihr darauf fußend Einkünfte zurechnen zu können.

D. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Relevanz der Gesellschafterkonten

(30) Als Gesellschafter einer Personengesellschaft, die nicht nur rein vermögensverwaltend tätig ist, können Sie Anteile am Kapital halten, der Gesellschaft aber auch ein Darlehen gewähren. Letzteres wird auf einem **Gesellschafter-Fremdkapitalkonto** ausgewiesen, wohingegen die Anteile am Vermögen auf **Gesellschafter-Eigenkapitalkonten** erfasst werden. Die Unterscheidung der Konten ist steuerlich von **weitreichender Bedeutsamkeit**. So sieht die Finanzverwaltung in der Gutschrift auf einem Gesellschafter-Fremdkapitalkonto im Gegenzug für einen Übertragungsvorgang ein Entgelt, das gewinnrealisierend wirken kann (s. dazu die nachfolgende Tz.). Bei beschränkt haftenden Gesellschaftern (z.B. Kommanditisten) steht im Falle der Verlustsituation nur der Bestand auf Gesellschafter-Eigenkapitalkonten zum Verlustausgleich zur

Verfügung. Sofern er nicht ausreicht, werden die Verluste in die Zukunft vorgetragen. Andererseits führt eine Refinanzierung der Personengesellschaft zur Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens zu steuerlich zu berücksichtigenden Zinsen, während es sich bei der Darlehensaufnahme zur Rückführung von Gesellschafter-Eigenkapital um eine steuerlich unbeachtliche Entnahmefinanzierung handelt.

Gestaltungshinweis: Maßgeblich für die Einordnung eines Gesellschafterkontos als Eigenkapital oder Fremdkapital ist, ob nach den Regelungen des **Gesellschaftsvertrages** ein Gesellschafterkonto der Verrechnung mit Verlusten offensteht. In diesem Falle handelt es sich um ein Gesellschafter-Eigenkapitalkonto. Der Verlustausgleich muss dabei nicht laufend erfolgen; vielmehr ist es hinreichend für die Einordnung als Eigenkapital, wenn er bei Beendigung der Gesellschaft oder bei Austritt des Gesellschafters vorgenommen wird. Wird Gesellschafter-Eigenkapital angestrebt, sollte zudem für das betreffende Konto kein uneingeschränktes Entnahmerecht bestehen.

II. Übertragungsvorgänge

(31) **Gestaltungschance und Gestaltungsfalle!** Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, aber auch ganzer Betriebe oder Mitunternehmeranteile auf eine Personengesellschaft kann etwa zur Verstärkung ihrer Kapitalbasis, im Rahmen einer Umstrukturierung (z.B. Hinzutritt weiterer Gesellschafter), zur Vorbereitung der Unternehmensnachfolge, aber auch aus Gründen der steuerlichen Optimierung erfolgen (s. dazu nachfolgenden Buchst. a). Die Gefahr, hier in eine Steuerfalle zu tappen, ist groß. Lassen Sie sich deswegen bitte unbedingt individuell beraten.

Überblick zu den Gestaltungsmöglichkeiten:

(a) Sollen einzelne Wirtschaftsgüter des Privatvermögens übertragen werden, kann dies gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, wenn das Wirtschaftsgut steuerlich nicht mehr verstrickt ist (etwa ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude, das vor mehr als 10 Jahren angeschafft wurde). Durch die Einbringung kann dann eine **zusätzliche Abschreibungsbemessungsgrundlage** generiert werden, ohne dass die Übertragung der Besteuerung unterläge. – Ist der Einbringungsgegenstand demgegenüber steuerlich verstrickt (wie z.B. eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die mindestens 1 % ausmacht, oder ein nach dem 31.12.2008 erworbenes Wertpapier), kann eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder gegen Einbringung eines schuldrechtlichen Anspruches nur empfehlenswert sein, wenn sich der Wert des Wirtschaftsgutes seit der Anschaffung gemindert hat. Die Einbringung ist dann verlustrealisierend, obzwar Ihnen das Wirtschaftsgut über die Beteiligung an der Personengesellschaft mittelbar immer noch zuzurechnen ist. – Ist das steuerverstrickte Wirtschaftsgut demgegenüber im Wert gestiegen und soll eine Gewinnrealisation vermieden werden, verbleibt nur die Gutschrift auf dem sog. gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto. Hier können auch schenkungssteuerliche Implikationen zu berücksichtigen sein.

(b) Soll ein **einzelnes** Wirtschaftsgut aus einem **Betriebsvermögen** übertragen werden, ist dies zu Buchwerten zulässig, wenn die Übertragung ausschließlich gegen

Gewährung von Gesellschaftsrechten und/oder Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagekonto erfolgt. Ob in der Übernahme von Verbindlichkeiten oder der Gewährung eines schuldrechtlichen Anspruches ein realisierendes (Teil-)Entgelt zu sehen ist, ist noch nicht endgültig entschieden. Deswegen sollte zunächst davon abgesehen werden.

(c) Wird ein **Betrieb oder Mitunternehmeranteil** eingebracht, ist dies nach Auffassung der Finanzverwaltung bei Personengesellschaften mit inländischem Betriebsvermögen zu Buchwerten zulässig, sofern die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die teilweise Einräumung eines schuldrechtlichen Anspruches im Gegenzug für die Einbringung soll demgegenüber zur anteiligen Realisation führen. Ein diese Sichtweise ablehnendes Urteil des Bundesfinanzhofes wendet die Finanzverwaltung bislang nicht an.

III. Hinweise zum Austritt

(32) Beabsichtigen Sie, aus einer Personengesellschaft mit Betriebsvermögen, an der Sie beteiligt sind, **auszuscheiden**? Dann ist für Sie wichtig zu wissen, dass ein solches Ausscheiden steuerneutral möglich ist, wenn Sie mit den als Abfindung übernommenen Wirtschaftsgütern eine betriebliche Tätigkeit fortsetzen. Besteht die Personengesellschaft, an der Sie beteiligt sind, fort, dürfen Sie jedoch keine Verbindlichkeiten übernehmen; anderenfalls käme es zur anteiligen Realisation der stillen Reserven (diese Problematik kann vermieden werden, wenn Sie anstelle der Übernahme einer Verbindlichkeit vor Ihrem Ausscheiden eine gleichwertige Einlage in die Personengesellschaft leisten).

Gestaltungshinweis: Die Finanzverwaltung sieht es als schädlich an, wenn Sie aus einer Personengesellschaft (z.B. einer Sozietät) ausscheiden und die übernommenen Wirtschaftsgüter unmittelbar in das Vermögen einer anderen Personengesellschaft übertragen, bei der Sie anschließend Gesellschafter werden. Hier ist der Gestaltungsweg eröffnet, die übernommenen Wirtschaftsgüter der anderen Personengesellschaft lediglich zur Nutzung zu überlassen (dabei kann es sich auch um einen Kunden- oder Mandantenstamm handeln). Die Nutzungsüberlassung sollte entgeltlich erfolgen, schriftlich geregelt und mit einer kurzfristigen Kündigungsmöglichkeit versehen sein, damit sie steuerlich anerkannt wird. Auf Seiten der übertragenden Personengesellschaft ist dann von einer sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen auszugehen, die nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

IV. Fortführung der Einnahmenüberschussrechnung bei Veränderungen

(33) Scheiden Sie aus einer – etwa freiberuflichen – Personengesellschaft (Sozietät) aus, die ihren Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, und führen Sie eine berufliche Tätigkeit mit Einnahmenüberschussrechnung fort, kann die Finanzverwaltung **nicht** verlangen, dass eine **Schlussbilanz** auf den Zeitpunkt des Ausscheidens aufgestellt wird. Dadurch wird eine zwischenzeitliche Gewinnrealisation vermieden. Dies setzt aber voraus, dass Sie die im Einzelnen übernommenen

Wirtschaftsgüter und Geschäftsbeziehungen genau dokumentieren.

Hinweis: Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist auch im umgekehrten Fall – des Zutritts eines Gesellschafters zu einer Personengesellschaft, die den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt – **keine Einbringungsbilanz** aufzustellen. Dem hat sich die Finanzverwaltung noch nicht vollends angeschlossen. Als vermittelnde Lösung ist auch hier daran zu denken, zu dokumentieren, welche Wirtschaftsgüter Gegenstand der Einbringung sind.

E. Neues zur steuerlichen Gewinnermittlung

I. Rückstellungsausweis

(34) Der **steuermindernde Ausweis** einer Rückstellung in der Bilanz ist obligatorisch (bei Einnahmenüberschussrechnung kommt er nicht in Betracht), wenn eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht und mit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist. Die höchstrichterliche Rechtsprechung lässt in jüngerer Zeit eine ausweitende Tendenz zum Ausweis von Rückstellungen erkennen:

(a) Besteht die Verpflichtung gegenüber der **öffentlichen Hand**, ist die Rückstellung auszuweisen, wenn sich ihr das Unternehmen zum Bilanzstichtag nicht entziehen kann (etwa weil eine gesetzliche Anordnung oder ein Verwaltungsakt ergeht, nach der betriebliche Einrichtungen an neue Umweltstandards anzupassen sind). Dies gilt aber nicht, wenn die Anordnung mit einer Übergangsfrist verbunden ist, die sich in das nächste Jahr hinein erstreckt.

(b) Besteht eine Verpflichtung gegenüber Dritten, sind in die Bewertung der Rückstellung auch etwaig entstehende **betriebsinterne Aufwendungen** einzubeziehen. Dies setzt aber voraus, dass sie entsprechend **dokumentiert** werden. Die Finanzverwaltung verlangt insofern eine Beschreibung der intern zur Verpflichtungserfüllung anfallenden Tätigkeiten, die Angabe, welchen Zeitbedarf die jeweilige Tätigkeit auslöst, und welches Gehalt der Mitarbeiter bezieht, der jeweils tätig wird.

Wichtiger Hinweis: Betroffen von dieser Dokumentationspflicht sind Versicherungsvertreter, wenn sie rechtlich zur Nachbetreuung von Versicherungsverhältnissen verpflichtet sind. Eine entsprechende Dokumentation des betriebsinternen Aufwands sollte aber auch mit Bezug auf Rückstellungen für interne **Jahresabschlussarbeiten**, für Aufbewahrungsverpflichtungen und bei Betrieben erfolgen, die der sog. Anschluss-Betriebsprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegen (nur diese sollen eine Rückstellung im Hinblick auf die durch die Betriebsprüfung ausgelösten Kosten bilden können). Zwar wird auch eine **Schätzung** des jeweiligen Aufwandes zugelassen; diese soll sich aber am unteren Rahmen bewegen, da den Unternehmer die Darlegungs- und Beweislast hinsichtlich des entstehenden Aufwandes trifft. Mit Bezug auf **Gewährleistungsverpflichtungen** hält die Rechtsprechung daran fest, am Jahresumsatz bemessene pauschale Rückstellungen seien zulässig.

II. Teilwertabschreibung

(35) Gehört zu Ihrem Unternehmensvermögen ein Wirtschaftsgut, das **voraussichtlich dauernd** gegenüber den (ggf. um Abschreibungen gekürzten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wert gemindert ist, kann ein steuermindernder Ansatz des niedrigeren Wertes in der Bilanz vollzogen werden (sog. Teilwertabschreibung). Dieses steuerliche Wahlrecht steht Ihnen aber nicht offen, wenn Sie Ihr Unternehmensergebnis nach Maßgabe der Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Die Finanzverwaltung hat kürzlich in einer überarbeiteten Anweisung dazu Stellung genommen, wann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen ist. Zu Ihrer Orientierung seien die wichtigsten Aspekte genannt:

(a) Bei **abnutzbarem Anlagevermögen** (z.B. Gebäude) ist eine Wertminderung nur dann als voraussichtlich dauernd einzustufen, wenn sie zu einem Wert führt, der mindestens für die Hälfte der verbleibenden Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts unter dem Wert nach planmäßiger Abschreibung liegt.

(b) Wertminderung von **Grundstücken** durch Kontaminationen berechtigen zur Teilwertabschreibung, wenn die Altlast zwar bekannt ist, aber nicht alsbald beseitigt werden muss.

(c) Bei Aktien und **aktienindexbezogenen Wertpapieren**, die an einer Börse gehandelt und nicht mindestens zum Nennwert zurückgezahlt werden, sind Teilwertabschreibungen zulässig, wenn der Kursverlust zum Bilanzstichtag seit dem Aktienerwerb eine Bagatellgrenze von 5 % überschreitet. Kurswertsteigerungen nach dem Bilanzstichtag stehen dem nicht entgegen.

(d) Sind **festverzinsliche Wertpapiere** bei Fälligkeit zum Nennwert einzulösen, berechtigen Kursverluste nicht zu einer Teilwertabschreibung unterhalb des Nennwertes (es sei denn, die Rückzahlung steht zur Disposition).

Hinweis: Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung kann die Teilwertabschreibung erfolgen, sie muss aber nicht vorgenommen werden. Von einer Teilwertabschreibung kann Abstand zu nehmen sein, wenn sich der Betrieb ohnehin in einer Verlustphase befindet. Rechnen im Wert geminderte Anteile an einer Kapitalgesellschaft (z.B. Aktien) zum Betriebsvermögen einer anderen Kapitalgesellschaft, ist eine Teilwertabschreibung nicht empfehlenswert, da sie steuerlich ohne Auswirkung bleibt; im Fall einer späteren Werterholung aber 5 % der dann – bis zu den Anschaffungskosten – vorzunehmenden Zuschreibung steuerpflichtig ist.

III. Investitionsabzugsbetrag

(36) **Steuerminderung ohne sofortigen Liquiditätsabfluss:** Begünstigte Betriebe können einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Investitionsvorhaben in den kommenden drei Jahren geltend machen. Zur Inanspruchnahme sind Betriebe berechtigt, bei denen – im Falle der Ergebnisermittlung durch Bilanzierung – das Eigenkapital am Ende des Wirtschaftsjahres nicht mehr als 235.000 € beträgt oder – im Falle der Einnahmen-

überschussrechnung – sich der Gewinn auf nicht mehr als 100.000 € beläuft (auch für Personengesellschaften gelten diese Größen betriebsbezogen und werden deswegen nicht mit der Zahl der Gesellschafter vervielfacht). Bei Land- und Forstwirten darf der Wirtschaftswert des Betriebes nicht mehr als 125.000 € ausmachen. Sind diese betriebsbezogenen Voraussetzungen eingehalten, kann der Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung oder Herstellung beweglicher Anlagegüter beansprucht werden, sofern diese in einem Umfang von mindestens 90 % (zumindest) bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte genutzt werden. Der Investitionsabzugsbetrag kann höchstens mit **200.000 €** geltend gemacht werden, so dass Investitionsvorhaben der kommenden drei Jahre in einem Gesamtumfang von maximal 500.000 € gefördert werden.

(37) Zur Sicherstellung der steuerlichen Berücksichtigung sollten die folgenden **Maximen** beachtet werden:

(a) Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages soll grundsätzlich **vor der erstmaligen Steuerfestsetzung** für das betreffende Jahr erfolgen. Es empfiehlt sich deswegen, dem Finanzamt im Zuge der Übermittlung der Steuererklärung eine Liste der Investitionsvorhaben unter Benennung der einzelnen Wirtschaftsgüter nach ihrer Funktion und der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu senden.

(b) In Fällen der **Betriebseröffnung** ist zwar eine Bestellung des Wirtschaftsgutes, für welches der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird, vor Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit nicht zwingend erforderlich, jedoch muss die Investitionsabsicht konkretisiert sein und die Bestellung alsbald vollzogen werden.

(c) In Fällen einer **steuerlichen Betriebsprüfung** kann auch die nachträgliche Bildung eines Investitionsabzugsbetrages für ein begünstigtes Wirtschaftsgut erwogen werden, das im Betriebsprüfungszeitraum angeschafft oder hergestellt wurde. Die Nachholung der Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrages zum Ausgleich von nachträglichen Einkommenserhöhungen will die Finanzverwaltung aber nicht akzeptieren. Ob diese Rechtsauffassung zutrifft, steht gegenwärtig auf dem Prüfstand des Bundesfinanzhofes.

Gestaltungshinweis: Ist die Durchführung einer Investition **nicht ernsthaft geplant**, sollte die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages sorgfältig erwogen werden, weil er rückwirkend im Jahr seiner Bildung – steuererhöhend – gestrichen wird, wenn die Investition nicht innerhalb des Dreijahreszeitraumes erfolgt (Gleiches gilt insoweit, als die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinter jenem Betrag zurückbleiben, der der Bildung des Investitionsabzugsbetrages zugrunde gelegt wurde). Wird der Investitionsabzugsbetrag in einem Wirtschaftsjahr geltend gemacht, das nach dem 31.12.2012 endet, kommt es zusätzlich auch noch zur Festsetzung von Nachzahlungszinsen in Höhe von 6 % pro Jahr.

(38) Der Investitionsabzugsbetrag ist im Jahr der Durchführung der Investition gewinnerhöhend aufzulösen, zugleich kann aber ein **gewinnmindernder Abzug von 40 %** (höchstens aber im Umfang des ursprünglich geltend gemachten Investitionsabzugsbetrages) der Anschaffungs-

oder Herstellungskosten des Investitionsgutes vorgenommen werden. Im Ergebnis kommt es dadurch zu keiner unmittelbaren Steuerwirkung (es wird aber die Bemessungsgrundlage für künftige Abschreibungen gemindert).

Gestaltungshinweis: Darüber hinaus kann – unabhängig davon, ob zuvor der Investitionsabzugsbetrag beansprucht wurde – neben der normalen Abschreibung eine **Sonderabschreibung** von bis zu 20 % der – ggf. um die Übertragung des Investitionsabzugsbetrages geminderten – Anschaffungs- oder Herstellungskosten beansprucht werden. Dies steht wiederum unter der Prämisse, dass das Investitionsgut zumindest im Jahr der Anschaffung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einem Umfang von 90 % oder mehr für eigenbetriebliche Zwecke in einer inländischen Betriebsstätte genutzt wird und das investierende Unternehmen am Schluss des der Anschaffung oder Herstellung vorausgehenden Wirtschaftsjahres ein Eigenkapital von nicht mehr als 235.000 € oder – bei Einnahmenüberschussrechnung – im vorausgehenden Jahr ein Gewinn von nicht mehr als 100.000 € auswies.

F. Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

(39) Lassen Sie **haushaltsbezogene** Pflege-, Dienst- oder Handwerkerleistungen in Ihrem Hauptwohnsitz durch einen Beschäftigten (auch Minijobber) oder einen Auftragnehmer erbringen, können Sie die entsprechenden Aufwendungen nach folgenden Maßgaben **steuermindernd** berücksichtigen:

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
<i>Minijobber</i> (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich)	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: Den Steuerabzug erhalten Sie nur, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, die Sie unbar bezahlen müssen (für Minijobber muss der Nachweis der Minijobzentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden).

Die Abzugsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, nur einmal geltend gemacht werden. – Zur Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gibt die Finanzverwaltung in einem **umfangreichen Katalog**, der im Jahre 2014 überarbeitet wurde, Folgendes vor:

Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, niemals Materialaufwand. Im Einzelnen:

- (a) **Haushaltsnahe Dienstleistungen** sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z.B.
- Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster;
 - Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts (auch in einem Alters- und Pflegeheim oder Seniorenstift);
 - Gartenpflegearbeiten (etwa Rasenmähen, Heckenschneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst) innerhalb des Grundstücks – nicht begünstigt sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Arbeiten außerhalb der Grundstücksgrenzen (der Bundesfinanzhof schließt demgegenüber den **Winterdienst** auf öffentlichen Gehwegen in die Begünstigung ein);
 - Umzugsleistungen;
 - Straßenreinigung (auf privatem, nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht auf öffentlichem Grundstück);
 - Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst).

Nicht begünstigt sind Entsorgungsleistungen, Ablesedienste und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z.B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift) sowie für ein Pflegebett.

- (b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmannes erforderlich machen), z.B.
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;
 - Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks;
 - Baugerüstaufstellung;
 - Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
 - Installation, Wartung und Reparatur eines Breitbandkabels innerhalb (nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht außerhalb) des Grundstücks;
 - Dachrinnenreinigung;
 - Gartengestaltung;
 - Kaminreinigung (nicht aber Mess- oder Überprüfungsarbeiten);
 - Graffiti beseitigung;
 - Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden);
 - Wärmedämm-Maßnahmen;
 - Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtdeckungen;
 - Klavierstimmen.

Nicht begünstigt sind Arbeiten im Zuge einer Neubaumaßnahme; *begünstigt* sind demgegenüber Leistungen, durch die der nutzbare Raum vergrößert wird.

G. Neues zu außergewöhnlichen Belastungen

(40) Außergewöhnliche Belastungen liegen dann vor, wenn im Einzelfall **zwangsläufig** größere Aufwendungen als bei der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen

erwachsen. Dazu gehören etwa Kosten, welche durch eine **Behinderung** oder **Krankheit** hervorgerufen werden. Nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes rechnen zu den abzugsfähigen außergewöhnlichen Belastungen auch Maßnahmen wie der Einbau einer barrierefreien Dusche oder eines Treppenliftes, wenn nachgewiesen wird, dass sie auf Grund einer Krankheit oder Behinderung erforderlich sind. Keine außergewöhnlichen Belastungen sind aber die Mehrkosten für den Erwerb einer **größeren Grundstücksfläche**, die benötigt wird, um einen behindertengerecht gestalteten eingeschossigen Bungalow errichten zu können. Anders als die genannten baulichen Maßnahmen ist die Größe der Grundstücksfläche nicht zwangsläufig, sondern Folge der frei gewählten Wohnungsgröße.

(41) Für die Anerkennung bestimmter **Heilbehandlungsmaßnahmen** ist die Einholung eines amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung vor Durchführung der Heilbehandlung erforderlich, wenn die Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden sollen (z.B. für eine Bade- oder Heilkur, eine psychotherapeutische Behandlung oder für die Durchführung wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gelten diese erhöhten Nachweiserfordernisse aber nicht für krankheitsbedingt erforderlich werdende bauliche Maßnahmen (s. dazu die vorstehende Tz.) oder heileurythmische Behandlungen. Hier kann die Verordnung oder das Attest eines Arztes ausreichend sein.

(42) Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind **Zivilprozesskosten** als außergewöhnliche Belastung absetzbar, wenn die Rechtsverfolgung nicht mutwillig erfolgt und aus Sicht eines verständigen Dritten Erfolgsaussichten bietet. Gleiches gilt nach einem finanzgerichtlichen Urteil für die Kosten eines verwaltungsgerichtlichen Verfahrens. – Von Gesetzes wegen sind solche Aufwendungen ab dem Jahr 2013 nur noch absetzbar, wenn im Übrigen die Gefahr bestünde, die Existenzgrundlage zu verlieren und die lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Diese gesetzliche Änderung wirkt aber nicht zurück, so dass entsprechende Prozesskosten für Jahre vor 2013 noch steuerlich geltend gemacht werden können.

H. Neues zur Umsatzsteuer

I. Bauarbeiten und Gebäudereinigung

(43) **Neuregelung nach langem Hin und Her:** In bestimmten Fällen schuldet nicht – wie üblich – der Unternehmer, der eine Leistung ausführt, sondern der **Leistungsempfänger** die Umsatzsteuer. Sie darf dann nicht in der Rechnung ausgewiesen sein; stattdessen ist in die Rechnung ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufzunehmen. – Ab dem **1.10.2014** schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für eine erhaltene **Bauleistung** oder eine **Gebäudereinigungsleistung**. Voraussetzung für diese Umkehr der Steuerschuld ist aber, dass er als Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig selbst entsprechende Leistungen erbringt (es ist aber nicht notwendig, dass etwa die erhaltene Bauleistung konkret in eine eigene Bauleistung eingeht). Davon wiederum soll auszugehen sein, wenn ihm darüber das für

ihn zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige, auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung erteilt hat.

Hinweis: Diese Bescheinigung wird erteilt, wenn zumindest 10 % des Umsatzes des Leistungsempfängers als Bauleistungen oder Gebäudereinigungsleistungen ausgeführt werden. Ist dies der Fall, ist die Beantragung der Bescheinigung sinnvoll, um klare Verhältnisse gegenüber den leistenden Bauhandwerkern schaffen zu können. Die Bescheinigung kann auch von Amts wegen erteilt werden, wenn das Finanzamt erkennt, dass die Voraussetzungen dafür gegeben sind.

(44) Auch für Bau- und Gebäudereinigungsleistungen, die **vor dem 15.2.2014** erbracht wurden – oder mit denen vor dem 15.2.2014 begonnen wurde –, kann (weiterhin) so verfahren werden, wie dies die gesetzliche Neuregelung vorsieht: Der Bauunternehmer rechnet ohne Umsatzsteuer ab, der Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer. Für diese Altfälle kann der Leistungsempfänger aber auch eine **Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung** beantragen, wenn er für eine Bau- oder Gebäudereinigungsleistung die Umsatzsteuer abgeführt hat, ohne sie **konkret** für eine eigene Bau- oder Gebäudereinigungsleistung eingesetzt zu haben. Dieser Änderungsantrag führt dann dazu, dass die Umsatzsteuer beim Bauhandwerker nachgefordert wird. Um dies sicherstellen zu können, hat der Leistungsempfänger dem Finanzamt u.a. den Namen, die Anschrift und die Steuernummer des leistenden Unternehmers mitzuteilen sowie das Rechnungsdatum, die Rechnungsnummer und die Bezeichnung der erbrachten Bauleistung anzugeben.

Hinweis: Ein solcher Änderungsantrag ist von vornherein nicht sinnvoll, wenn die ehemals für die erhaltene Bauleistung geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden konnte. Nur soweit dies nicht der Fall ist, kann der Antrag überhaupt erwägenswert sein. Er führt dann ggf. auch zu Erstattungszinsen, während der die Umsatzsteuer nunmehr schuldende Bauunternehmer keine Nachzahlungszinsen zu entrichten hat. – Wird die Bau- oder Gebäudereinigungsleistung nach dem 14.2.2014, aber vor dem 1.10.2014 erbracht (maßgeblich ist die Abnahme der Bauleistung), hat der Bauhandwerker oder Gebäudereiniger nur dann nicht die Umsatzsteuer auszuweisen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung als Unternehmer konkret für eine selbst erbrachte Bau- oder Gebäudereinigungsleistung einsetzt. Dies hat er dem leistenden Unternehmer zu bestätigen.

II. Umsatzsteuerliche Organschaft

(45) Eine Besonderheit kann gelten, wenn Ihr Unternehmen die Mehrheit der Anteile an einer Kapitalgesellschaft hält. Ist nämlich diese Kapitalgesellschaft zusätzlich mit Ihrem Unternehmen wirtschaftlich verflochten und gilt es als organisatorisch eingegliedert, wird umsatzsteuerlich von einem **einheitlichen Unternehmen** ausgegangen. Leistungen zwischen Ihrem Unternehmen und der als eingegliedert geltenden Kapitalgesellschaft unterliegen dann nicht der Umsatzsteuer. Das ist dann von Vorteil, wenn Sie im Rahmen Ihrer unternehmerischen Tätigkeit nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt sind (z.B. bei Vermietungsleistungen), weil die Vorleistungen der als einge-

gliedert geltenden Kapitalgesellschaft nicht mit Umsatzsteuer belastet sind. Ein potentielles Risiko kann von einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Hinblick auf eine drohende Insolvenz der Tochter-Kapitalgesellschaft ausgehen; denn in diesem Falle ist die Finanzverwaltung bestrebt, von der Tochter-Kapitalgesellschaft geltend gemachte Vorsteuern aus Eingangsleistungen, die nicht bezahlt wurden, bei jenem Unternehmen zurückzufordern, in welches die Kapitalgesellschaft als eingegliedert galt.

Gestaltungshinweis: Es besteht kein Wahlrecht, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft angenommen werden soll oder nicht; sind die Eingliederungsmerkmale gegeben, ist die Annahme der umsatzsteuerlichen Organschaft zwingende Rechtsfolge. Vor diesem Hintergrund ist wichtig zu wissen, dass die Finanzverwaltung mit Bezug auf die **organisatorische Eingliederung** von einer neuen Stufenprüfung ausgeht: Sie ist zu bejahen, wenn ein Mitarbeiter (es muss sich nicht um einen leitenden Mitarbeiter handeln) des mehrheitlich beteiligten Unternehmens alleiniger Geschäftsführer der Tochtergesellschaft ist. Sollten neben ihm weitere Geschäftsführer bestellt sein, ist die organisatorische Eingliederung gleichwohl gegeben, wenn er über Stimmenmehrheit oder über ein schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht verfügt. Sofern auch dies nicht der Fall sein sollte – ein Mitarbeiter des mehrheitlich beteiligten Unternehmens etwa nur Prokurist der Tochtergesellschaft ist –, wird die organisatorische Eingliederung dann noch bejaht, wenn eine Geschäftsführerordnung oder eine Konzernrichtlinie unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft gestattet. – Ist vor dem Jahre 2013 von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen worden, obzwar die vorstehenden Bedingungen nicht erfüllt sind, wird es für Umsätze, die **vor dem 1.1.2015** ausgeführt werden, nicht beanstandet, wenn weiterhin von einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgegangen wird. Sofern diese aber auch über das Jahr 2014 hinaus angenommen werden soll, sind entsprechende Anpassungen nach Maßgabe des vorstehenden Katalogs vorzunehmen.

III. Private Pkw-Nutzung

(46) Nutzen Sie ein **Betriebsfahrzeug** auch privat? Dann haben Sie trotzdem die Möglichkeit, zunächst die Vorsteuern in voller Höhe aus sämtlichen das Fahrzeug betreffenden Eingangsleistungen geltend zu machen (z.B. Anschaffungskosten, Leasingraten, Kraftstoff und Wartung). Zum Ausgleich unterliegt die Privatnutzung der Umsatzsteuer. Wird in der Einkommensteuer die Privatnutzung nach Maßgabe der 1%-Regelung bewertet, kann dies aus Vereinfachungsgründen auch für die Umsatzsteuer übernommen werden (zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird der so gefundene Wert um 20 % gemindert; eine weitere Minderung, die im Rahmen der Einkommensteuer für Elektrofahrzeuge vorgesehen ist, wird umsatzsteuerlich aber nicht übernommen). Neu ist, dass zur anderweitigen Schätzung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung eine **Aufzeichnung** der Pkw-Nutzung für einen **repräsentativen Zeitraum** akzeptiert wird, wenn der einkommensteuerliche Wert nicht übernommen werden soll. Die Aufzeichnungen müssen zumindest die unternehmerischen Fahrten mit Fahrziel und gefahrenen Kilometern sowie die Angabe der Gesamtkilometer umschließen.

Hinweis: Wird ein Fahrzeug an das **Personal** auch zur Privatnutzung überlassen (sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte), unterliegt dies insoweit ebenfalls der Umsatzsteuer. Aus Vereinfachungsgründen können die lohnsteuerlichen Wertansätze übernommen werden (der pauschal ermittelte lohnsteuerliche Wert ist dann der Bruttobetrag, aus dem die Umsatzsteuer herausgerechnet wird).

IV. Neue Umsatzsteuerbefreiungen

(47) Ab dem 1.1.2015 werden Leistungen mit dem Ziel der Eingliederung von Arbeitslosen oder Ausbildungssuchenden in den **Arbeitsmarkt**, die regelmäßig von den Agenturen für Arbeit bezahlt werden, von der Umsatzsteuer ausgenommen. Darüber hinaus sollen auch Einrichtungen umsatzsteuerfrei gestellt werden, mit denen Verträge über die Erbringung **nichtärztlicher Dialyseleistungen** bestehen.

(48) Neben diesen gesetzlichen Neuregelungen sind durch die Rechtsprechung – gestützt auf das einheitliche Umsatzsteuerrecht der Europäischen Union – auch **unterrichtende Leistungen** steuerfrei gestellt worden. Die Steuerbefreiung bezieht sich auf jegliche Aus- und Fortbildung, die nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. Auch das Vorliegen eines Lehrplans ist nicht unabdingbar für die Steuerfreiheit.

Hinweis: Das nationale Umsatzsteuerrecht ist sehr viel enger, indem nur die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer an Hochschulen oder bestimmten berufsbildenden Einrichtungen umsatzsteuerfrei gestellt werden, wenn es sich nicht um einzelne Vorträge handelt. – Es besteht ein **Wahlrecht**, sich entweder auf die nationalen oder auf die EU-rechtlichen Bestimmungen zu stützen. Die nationale Regelung kann günstiger sein, weil sie den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen zulässt. Ist der Auftraggeber der Unterrichtsleistung hingegen seinerseits nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann empfehlenswert sein, sich auf die europarechtlichen Normen zu berufen.

V. Änderungen zum Leistungsort und Umsatzsteuersatz

(49) Ab dem 1.1.2015 gelten **auf elektronischem Weg** erbrachte sonstige Leistungen (z.B. Webhosting, Fernunterricht, E-Book, Filme, Musik, Datenbanken) auch dann als im Ausland erbracht und unterliegen damit in Deutschland nicht der Umsatzsteuer, als der Leistungsempfänger ein im übrigen EU-Gemeinschaftsgebiet ansässiger Nichtunternehmer ist (bei Nichtunternehmern mit Wohnsitz außerhalb der EU sowie im Ausland ansässigen unternehmerischen Leistungsempfängern gilt dies schon bislang).

(50) Ab dem 1.1.2015 wird darüber hinaus die – bisher schon für Bücher geltende – Umsatzsteuersatzermäßigung auf 7 % auf **Hörbücher** ausgeweitet. Diese Begünstigung gilt aber nicht für Hörspiele sowie Downloads.

VI. Gemischt genutzte Gebäude

(51) Wird ein Gebäude nur teilweise für Zwecke genutzt, die den Vorsteuerabzug zulassen (z.B. Überlassung an einen gewerblichen Mieter unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung), ist die Aufteilung der in Rechnung gestellten Vorsteuern grundsätzlich nach dem **Flächenschlüssel** vorzunehmen. Der oft günstigere **Umsatzschlüssel** kommt aber ausnahmsweise dann in Betracht, wenn die Gebäudeteile unterschiedlich ausgestaltet sind und deshalb der Flächenschlüssel zu unangemessenen Ergebnissen führt (z.B. auf Grund der Höhe der Räume, der Innenausstattung oder der Dicke der Wände).

I. Neues für Gemeinnützige

(52) Gemeinnützige Körperschaften und Vermögensmassen sind gehalten, sämtliche Mittel – gleich, ob diese aus Spenden oder wirtschaftlichen Tätigkeiten herrühren – für ihre **steuerbegünstigten Zwecke** einzusetzen. Diese Mittelverwendung hat darüber hinaus **zeitnah** zu erfolgen. Hier ist eine für die Praxis wichtige Erleichterung dadurch eingetreten, dass der Zeitrahmen, innerhalb dessen die Mittelverwendung zu erfolgen hat, für alle Mittel, die nach dem 31.12.2011 vereinnahmt werden, von einem Jahr auf **zwei Jahre** ausgedehnt worden ist.

Hinweis: Erfolgt die Mittelverwendung für gemeinnützige Zwecke nicht innerhalb des Zwei-Jahres-Zeitraums, führt dies nicht automatisch zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Vielmehr kann das Finanzamt eine angemessene Nachfrist setzen (regelmäßig ein Zeitraum von bis zu vier Jahren). Eine nachhaltige Verletzung des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung sollte aber vermieden werden.

(53) Ausgenommen vom Gebot der zeitnahen Verwendung sind Mittel, die zulässigerweise einer **Rücklage** zugeführt werden. Hier sind die Möglichkeiten ab dem Jahr 2014 **erweitert** worden. Zugelassen wird eine Rücklage für Wiederbeschaffung, in die Beträge in Höhe der Abschreibung für Wirtschaftsgüter eingestellt werden können, deren Wiederbeschaffung beabsichtigt ist. Als Nachweis für diese Absicht ist die Bildung der Rücklage ausreichend. Lediglich für Immobilien gilt diese Nachweiserleichterung nicht (es ist insofern empfehlenswert, einen Investitionsplan aufzustellen). – Von großer Bedeutsamkeit ist die Möglichkeit, eine **freie Rücklage** zu bilden. Die Finanzverwaltung lässt nämlich zu, dass Mittel der freien Rücklage für die Errichtung – nicht aber für den laufenden Unterhalt – eines steuerpflichtigen Betriebs der gemeinnützigen Körperschaft verwendet werden dürfen (z.B. Ausstattung einer Vereinsgaststätte). Der freien Rücklage können jährlich ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (etwa Vermietungs- und Zinseinkünfte) sowie 10 % der übrigen Mittel zugeführt werden. Ab dem Jahre 2014 ist darüber hinaus eine **Nachholung** der Rücklagenbildung zulässig, soweit in den beiden vorausgegangenen Jahren der Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wurde.

(54) Eine wesentliche Erleichterung ist für gemeinnützige und öffentlich-rechtliche Körperschaften zu vermelden, die eine **Bilanz** erstellen (z.B. eine gemeinnützige GmbH): In diesem Falle ist zwar grundsätzlich der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung für Wirtschaftsjah-

re, die nach dem 31.12.2014 beginnen (also regelmäßig für ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr 2015), nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch zu übermitteln (sog. **E-Bilanz**). Dies gilt uneingeschränkt, wenn eine gesonderte Bilanz für den steuerpflichtigen Bereich erstellt wird. Wird aber nur eine Gesamtbilanz aufgestellt und das Ergebnis des steuerpflichtigen Betriebs durch eine Nebenrechnung ermittelt, ist es ausreichend, den steuerlichen Gewinn als Einzelbetrag elektronisch zu übermitteln und in der dieser Angabe zugeordneten Erläuterungsposition eine Darstellung der Nebenrechnung zur steuerlichen Ergebnisermittlung in einer XBRL-Fußnote zu übertragen.

J. Verschärfung der Selbstanzeige ab 2015

(55) Durch eine Selbstanzeige kann **Straffreiheit** im Hinblick auf bislang nicht versteuerte Einkünfte (oder Schenkungen, Erbschaften oder Umsätze) erzielt werden. Ihr kann im Hinblick auf in Deutschland bislang steuerlich nicht erfasste Kapitalerträge auch deswegen Bedeutung bekommen, weil schweizerische Banken von ihren Kunden verlangen, steuerehrlich zu werden oder anderenfalls ihre Mittel abzuziehen. Beachtlich ist zudem, dass Luxemburg ab dem 1.1.2015 am automatischen Informationsaustausch innerhalb der EU teilnimmt und voraussichtlich im Frühjahr 2016 die ab dem 1.1.2015 gutgebrachten Zinszahlungen automatisch an das deutsche Bundeszentralamt für Steuern melden wird.

(56) Das Instrument der Selbstanzeige soll erhalten bleiben, wird aber ab dem 1.1.2015 erheblich **verschärft**:

(a) Straffreiheit tritt ab dem kommenden Jahr nur dann ein, wenn die bislang fehlerhaften oder unvollständigen Angaben zur jeweils betroffenen Steuerart (z.B. Einkommenssteuer) unabhängig von der strafrechtlichen Verjährung für die **letzten zehn Jahre** korrigiert werden.

(b) Die Erlangung der Straffreiheit setzt schon bislang voraus, dass die hinterzogenen Steuern innerhalb einer gesetzten Frist **vollständig entrichtet** werden. Ab dem Jahre 2015 wird zusätzliches Erfordernis sein, dass neben den hinterzogenen Steuern die **Hinterziehungszinsen** und die darauf anrechenbaren Nachzahlungszinsen fristgerecht geleistet werden. – Ausgenommen davon ist lediglich die Berichtigung einer Umsatzsteuervoranmeldung oder Lohnsteueranmeldung, die ihrerseits als wirksame Teilselbstanzeige gilt.

(c) Übersteigt die hinterzogene Steuer **je Tat** den Betrag von 25.000 € (bisläng: 50.000 €), tritt Straffreiheit nur ein, wenn ein **Zuschlag** zur hinterzogenen Steuer entrichtet wird. Unter Tat ist die einzelne abgegebene Steuererklärung zu verstehen. Tat ist somit der jeweilige Besteuerungszeitraum der jeweiligen Steuerart.

(d) Der Zuschlag, der bei einer verkürzten Steuer von mehr als 50.000 € je Tat anfällt, beträgt gegenwärtig noch 5 % der hinterzogenen Steuer. Ab dem 1.1.2015 soll insofern eine **Staffelung des Zuschlages** greifen, der zu entrichten ist, wenn die hinterzogene Steuer 25.000 € je Tat übersteigt:

- Beträgt der Hinterziehungsbetrag höchstens 100.000 €, beläuft sich der Zuschlag auf 10 % der hinterzogenen Steuer.
- Übersteigt der Hinterziehungsbetrag 100.000 €, aber nicht 1 Mio. €, macht der Zuschlag 15 % der hinterzogenen Steuer aus.
- Ein Zuschlag von 20 % der hinterzogenen Steuer ist zu entrichten, wenn der Hinterziehungsbetrag 1 Mio. € übersteigt.

(e) Die Verlängerung der **Strafverfolgungsverjährung** von fünf Jahren auf 10 Jahre, die lange im Gespräch war, wird nicht umgesetzt. Sie gilt aber weiterhin für Fälle besonders schwerer Steuerhinterziehung.

K. Ausblick zur Erbschaft- und Schenkungsteuer

(57) Der Bundesfinanzhof hat im Jahre 2012 das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz insgesamt dem Bundesverfassungsgericht zur Prüfung vorgelegt, ob es wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig sei. Im Auge hatte der Bundesfinanzhof dabei die **Begünstigungen für Betriebsvermögen**, die nach seiner Auffassung unverhältnismäßig weit gehen. Das Bundesverfassungsgericht hat in dieser Sache am 8.7.2014 mündlich verhandelt. Dabei hat das Gericht Zweifel an der nach einer früheren Entscheidung erforderlichen zielgerichteten und punktgenauen Entlastung unternehmerischen Vermögens geäußert. Unter den Prozessbeobachtern entstand der Eindruck, das Bundesverfassungsgericht werde die geltende Rechtslage jedenfalls teilweise für verfassungswidrig erachten. Sofern dies geschehen sollte, hat das Gericht die folgenden Möglichkeiten:

(a) Erkennt das Bundesverfassungsgericht einen im Erbschaftsteuergesetz insgesamt oder partiell angelegten Verfassungsverstoß, so löst dies die **Nichtigkeit** des Gesetzes oder der jeweiligen Norm aus. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes führt dann dazu, dass das Gesetz – oder einzelne seiner Normen – nicht mehr anwendbar sind.

(b) Zu dieser Variante ist es in der Vergangenheit nicht gekommen. Vielmehr hatte das Bundesverfassungsgericht in seinen vorausgegangenen Entscheidungen zur Erbschaftsteuer das Gesetz als mit dem Grundgesetz für **unvereinbar** erklärt, dem Gesetzgeber aber eine Frist zur Einführung einer verfassungskonformen Neuregelung eingeräumt. Innerhalb dieser Frist kann dann die derzeitige Rechtslage **weiter angewendet** werden.

(58) Solange die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes noch nicht vorliegt, kann empfehlenswert sein, Schenkungen mit einem **Widerrufsvorbehalt** zu versehen. Durch Vereinbarung einer solchen Klausel kann die Schenkung rückgängig gemacht werden, wenn sie nicht mit den nach dem geltenden Recht anzunehmenden steuerlichen Entlastungen verbunden ist. Herausgegeben werden müssten dann auch die zwischenzeitlich durch den Beschenkten gezogenen Nutzungen (allerdings nach Abzug darauf entfallender Ertragsteuerbelastungen).