

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Erweiterte Aufbewahrungspflichten nach dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz
- 2 Frist für die Altersvorsorgezulage 2007
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 4 Eigenheimzulage für Auslandsimmobilien
- 5 Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 6 Faktorverfahren bei der Lohnsteuerberechnung von Ehegatten
- 7 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2010
- 8 Sachbezugswerte für 2010

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 9 Änderungen bei der Mehrwertsteuer ab 1.1.2010
- 10 Investitionsabzugsbetrag
- 11 Vermeidung der Zinsschranke
- 12 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne
- 13 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - Grundlegende Reform des Bilanzrechts
- 14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 15 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
- 17 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 18 Nutzung von Altverlusten aus Spekulationsgeschäften

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 19 Steuererminderung noch für das Jahr 2009

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 20 Neues aus der Gesetzgebung
- 21 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 22 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 23 Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

### **Steuerpläne der Koalition und Termine 2010**

---

- 24 Koalitionsvertrag als Basis für die Steuerpolitik der kommenden Jahre
- 25 "Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen" - Wachstumsbeschleunigungsgesetz
- 26 Weitere geplante Entlastungen bei der Einkommensteuer ab 2011
- 27 Geplante Steuervereinfachungen
- 28 Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung
- 29 Weitere Änderungen bei der Umsatzsteuer
- 30 Wichtige Steuertermine 2010
- 31 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Erweiterte Aufbewahrungspflichten nach dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz

Steuerliche Aufbewahrungspflichten von wesentlichen Unterlagen und Belegen sind bekannt bei unternehmerischen Einkünften. Mit dem Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz sind diese nun aber auch für die sog. Überschusseinkunftsarten eingeführt worden. Überschusseinkünfte sind **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung**. Die Neuregelung sieht eine sechsjährige Aufbewahrungspflicht für Steuerpflichtige vor, bei denen die **Summe dieser (positiven) Einkünfte 500 000 € im Jahr übersteigen**. Bei Ehegatten ist diese Grenze für jeden Ehegatten separat zu prüfen. Die Aufbewahrungspflicht betrifft alle Aufzeichnungen und Unterlagen über die maßgeblichen Einnahmen und Werbungskosten, wie bspw. Kontoauszüge, Wertpapier- und Zins- bzw. Dividendenabrechnungen der Bank sowie Belege zu Erhaltungsaufwendungen und laufenden Kosten bei Vermietungsobjekten.

Die Aufbewahrungspflicht ist vom Beginn des Kalenderjahres an zu erfüllen, das auf das Jahr folgt, in dem die Grenze von 500 000 € überschritten wird. Wird diese Grenze in 2009 überschritten, so sind die maßgeblichen Unterlagen ab dem 1.1.2010 aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflicht endet mit Ablauf des fünften aufeinander folgenden Kalenderjahres, in dem die Einkunftsgrenze nicht mehr überschritten wird.

Des Weiteren ist zukünftig auch bei diesem Personenkreis eine **steuerliche Außenprüfung** allein auf Grund der Einkommenshöhe möglich.

### 2 Frist für die Altersvorsorgezulage 2007

Wurde ein Vertrag über eine „Riester-Rente“ abgeschlossen und ist die Altersvorsorgezulage für 2007 noch nicht beantragt, so kann dies **letztmals bis zum 31.12.2009** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts geschehen.

### 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen**, wie Gärtner, Fensterputzer oder Pflegeleistungen, können in 2009 in Höhe von 20 % der Aufwendungen, höchstens bis zu 4 000 € geltend gemacht werden. Daneben können für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen ebenfalls 20 % der Ausgaben, höchstens aber nochmals 1 200 € geltend gemacht werden. Beide steuerlichen Abzugsbeträge können nebeneinander in Anspruch genommen werden.

#### Hinweis:

Begünstigt ist allerdings nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil. Soweit die Höchstbeträge noch nicht ausgeschöpft sind, kann in Erwägung gezogen werden, anstehende Leistungen noch in 2009 vorzuziehen. Die Steuerermäßigung ist von einem Nachweis abhängig. So muss über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Darüber hinaus muss sie noch in 2009 durch Überweisung bezahlt sein.

### 4 Eigenheimzulage für Auslandsimmobilien

Die frühere Eigenheimzulage muss unter den sonstigen Bedingungen auch für Immobilien im Ausland gewährt werden. Betroffen sind z.B. sog. **Grenzpendler**, die bspw. in Deutschland arbeiten, aber in Belgien wohnen. Möglicherweise gilt dies auch für Immobilien im Ausland, wenn der Steuerpflichtige (auch) einen Wohnsitz im Inland hat, so bspw. für einen **Zweitwohnsitz im EU-Ausland**. Dies ist allerdings durch den Bundesfinanzhof noch nicht endgültig geklärt.

**Hinweis:**

In einschlägigen Altfällen sollte noch bis zum 31.12.2009 ein Förderantrag gestellt werden, da an diesem Stichtag ein weiteres Förderjahr verjährt. Vorsichtshalber sollte auch dann ein Antrag gestellt werden, wenn unklar ist, ob bereits Verjährung eingetreten ist oder ob die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind.

## 5 Einkünfte des Kindes beim Grenzbetrag für Kindergeld bzw. Kinderfreibeträge

Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag wird für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Insbesondere dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr als 7 680 € im Jahr betragen. Um den Kindergeldanspruch zu sichern, sollte zum Jahresende ein eventuelles Überschreiten dieser Grenze geprüft werden. Wichtig ist, dass es sich insoweit um einen **Grenzbetrag** handelt, d. h., wird dieser auch nur geringfügig überschritten, entfallen die steuerlichen Vergünstigungen insgesamt. Zu berücksichtigen sind dabei **alle Einkünfte im steuerlichen Sinne**. Zu beachten ist, dass Lohneinkünfte wenigstens um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 920 € gemindert werden. Höhere Werbungskosten können abgezogen werden, soweit sie angefallen sind. Der Arbeitslohn des Kindes ist auch um abgeführte **Sozialversicherungsbeiträge zu mindern**. Einzubeziehen sind auch Einkünfte aus einem 400 €-Job und bestimmte steuerfreie Bezüge. Darunter fallen auch Ausbildungshilfen, wie z.B. Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (nicht dagegen BAföG-Darlehen), welche zum Lebensunterhalt zur Verfügung stehen. Auch Kapitaleinkünfte, soweit sie den Sparerpauschbetrag von 801 € übersteigen, werden als Einkünfte berücksichtigt. Auf Grund der unter Umständen deutlichen materiellen Auswirkungen eines Überschreitens der Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes sollte im Einzelfall rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden.

**Hinweis:**

Mit Wirkung **ab 2010** wird diese Freigrenze nun auf **8 004 €** angehoben.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

## 6 Faktorverfahren bei der Lohnsteuerberechnung von Ehegatten

Bei Arbeitnehmern werden persönliche Merkmale und Freibeträge teilweise bereits unmittelbar bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt. Dies erfolgt teilweise durch die Einstufung in Steuerklassen. Bei Ehegatten wird die Einkommensteuer regelmäßig nach dem günstigen Splittingverfahren berechnet. Um dieses zumindest näherungsweise bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen zu können, besteht für Ehegatten die Möglichkeit, verschiedene Steuerklassen zu wählen. Möglich ist die Kombination der Steuerklassen IV/IV. Diese Einstufung führt zu einem sinnvollen Ergebnis, wenn die Arbeitslöhne der beiden Ehegatten annähernd gleich hoch sind. Verdient dagegen ein Ehegatte deutlich mehr als der andere, so sollte der höher verdienende Ehegatte in die Steuerklasse III eingestuft werden und der weniger verdienende Ehegatte in die Steuerklasse V. In diesem Fall werden die Freibeträge in vollem Umfang beim Lohnsteuerabzug des höher verdienenden Ehegatten berücksichtigt. Beim geringer verdienenden Ehegatten führt dies allerdings zu einem vergleichsweise hohen Lohnsteuerabzug und damit zu einem entsprechend geringeren Nettolohn.

**Ab dem Jahr 2010** hat der Gesetzgeber alternativ zu diesen Steuerklassenkombinationen das sog. **Faktorverfahren** eingeführt. Dabei wird auf Antrag der Steuerpflichtigen durch das Finanzamt ein Faktor auf den Lohnsteuerkarten beider Ehegatten eingetragen. Bei der Lohnsteuerberechnung wird dann bei beiden Ehegatten die Lohnsteuer nach der Lohnsteuerklasse IV multipliziert mit dem eingetragenen Faktor berechnet. Der Nettolohn des weniger verdienenden Ehegatten wird mit der Lohnsteuerklasse IV gegenüber der Steuerklasse V höher. Hiermit wird ein Anreiz geschaffen, auch Dienstverhältnisse mit geringerer Entlohnung aufzunehmen.

Das Faktorverfahren ist nicht verpflichtend. Zur Anwendung müssen beide Ehegatten beim zuständigen Finanzamt einen **formlosen Antrag** unter Einreichung der Lohnsteuerkarten stellen. Auch in Verbindung mit dem Antrag auf Eintragung zusätzlicher Freibeträge kann das Faktorverfahren mittels des amtlichen Vordrucks des Lohnsteuerermäßigungsverfahrens gestellt werden. Weitere Voraussetzung ist, dass beide Ehegatten im laufenden Kalenderjahr zumindest teilweise Arbeitslohn beziehen oder bezogen haben. Für den Antrag ist deshalb der voraussichtliche Arbeitslohn beider Ehegatten anzugeben. Der anzuwendende Faktor wird dann vom Finanzamt ermittelt und auf den Lohnsteuerkarten eingetragen. Die Arbeitgeber berücksichtigen diesen dann bei der Berechnung der Lohnsteuerabzüge.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Ehegatte A erzielt einen Bruttolohn i.H.v. 36 000 € und Ehegatte B i.H.v. 20 400 €. Tarif 2009.

Lösung: Beim Lohnsteuerabzug bestehen ab 2010 drei verschiedene Möglichkeiten: (jeweils Jahresbeträge)

<b>Steuerklassenkombination III/IV:</b>	Lohnsteuer	(Nettolohn)
Lohnsteuer Ehegatte A nach Steuerklasse III	2 950,00 €	33 050,00 €
Lohnsteuer Ehegatte B nach Steuerklasse V	<u>4 250,00 €</u>	<u>16 150,00 €</u>
Gesamt	7 200,00 €	49 200,00 €
voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren	7 418,00 €	
Abschlusszahlung Einkommensteuerveranlagung	218,00 €	48 982,00 €

<b>Steuerklassenkombination IV/IV:</b>		
Lohnsteuer Ehegatte A nach Steuerklasse IV	5 791,00 €	30 209,00 €
Lohnsteuer Ehegatte B nach Steuerklasse IV	<u>1 844,00 €</u>	<u>18 556,00 €</u>
Gesamt	7 635,00 €	48 765,00 €
voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren	7 418,00 €	
Abschlusserstattung Einkommensteuerveranlagung (freiwillig)	217,00 €	48 982,00 €

**Faktorverfahren:**

Der anzuwendende Faktor ergibt sich aus der voraussichtlichen Einkommensteuer im Splittingverfahren dividiert durch die Summe der Lohnsteuer für die Ehegatten bei IV/IV. Der Faktor errechnet sich im Beispiel wie folgt:

$7\,418,00\text{ €} : 7\,365,00\text{ €} = \text{Faktor } 0,971$

Lohnsteuer Ehegatte A nach Steuerklasse IV (0,971 * 5 791,00 €)	5 623,06 €	30 376,94 €
Lohnsteuer Ehegatte B nach Steuerklasse IV (0,971 * 1 844,00 €)	<u>1 790,52 €</u>	<u>18 609,48 €</u>
Gesamt	7 414,58 €	48 986,42 €
Abschlusszahlung Einkommensteuerveranlagung	4,42 €	48 982,00 €

**Hinweis I:**

Der Faktor wird mit drei Nachkommastellen berechnet und nur eingetragen, wenn er kleiner 1 ist.

**Hinweis II:**

Im Grundsatz ergeben sich durch die Anwendung des Faktorverfahrens also keine endgültigen Steuersparnisse. Allerdings hat der niedriger verdienende Ehegatte einen geringeren Lohnsteuerabzug und damit ein höheres Nettoentgelt. Das kann allerdings (endgültige) **Auswirkungen auf Lohnersatzleistungen wie Elterngeld, Arbeitslosengeld I, Unterhaltsgeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld oder Übergangsgeld** haben, soweit diese nach dem Nettoentgelt bemessen werden.

**Hinweis III:**

Wenn sich die Ehegatten im Rahmen des Faktorverfahrens einen Faktor auf der Lohnsteuerkarte eintragen lassen, entsteht eine **Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung**. Bei Anwendung der Lohnsteuerklassen IV/IV ohne den Faktor muss keine Erklärung abgegeben werden.

**7 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2010**

	Alte Bundesländer	Neue Bundesländer
--	-------------------	-------------------

	2009	2010	2009	2010
<b>Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung</b>				
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	64 800,00 €	66 000,00 €	54 600,00 €	55 800,00 €
– monatlich	5 400,00 €	5 500,00 €	4 550,00 €	4 650,00 €
<b>Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung</b>				
Beitragsbemessungsgrenze (Jahresarbeitsentgeltgrenze)				
– jährlich	44 100,00 €	45 000,00 €	44 100,00 €	45 000,00 €
– monatlich	3 675,00 €	3 750,00 €	3 675,00 €	3 750,00 €
Versicherungspflichtgrenze (Jahresarbeitsentgeltgrenze)				
– jährlich	48 600,00 €	49 950,00 €	48 600,00 €	49 950,00 €
– monatlich	4 050,00 €	4 162,50 €	4 050,00 €	4 162,50 €
Versicherungspflichtgrenze (Jahresarbeitsentgeltgrenze) nur für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	44 100,00 €	45 000,00 €	44 100,00 €	45 000,00 €
– monatlich	3 675,00 €	3 750,00 €	3 675,00 €	3 750,00 €

## 8 Sachbezugswerte für 2010

Wird den Mitarbeitern kostenlos oder verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt, sind das sog. Sachbezüge. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb steuer- und sozialversicherungspflichtig. Der Wert dieser Sachbezüge muss als „geldwerter Vorteil“ versteuert werden. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die **Werte für Verpflegung** belaufen sich in 2010 monatlich auf **215 €** (Frühstück: 47 € bzw. täglich 1,57 €, Mittag- und Abendessen: jeweils 84 € bzw. täglich jeweils 2,80 €). Die Sachbezugswerte für freie Unterkunft betragen monatlich 204,00 € bei volljährigen Arbeitnehmern und 173,40 € bei Jugendlichen und Auszubildenden.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

## 9 Änderungen bei der Mehrwertsteuer ab 1.1.2010

Mit dem sog. „Mehrwertsteuer-Paket 2010“ treten ab dem 1.1.2010 deutliche Änderungen ein, die viele Unternehmer betreffen. Dies gilt insbesondere für eine generelle Neuregelung der Ortsbestimmung **bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen**. Des Weiteren sind die Vereinfachungen bei der Erstattung von Vorsteuern innerhalb der EU herauszustellen.

### a) Neue Regeln zur Ortsbestimmung bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen

Wird eine dem Umsatzsteuergesetz unterliegende Leistung erbracht, so muss bestimmt werden, an welchem Ort die Leistung nach den Regeln des Umsatzsteuergesetzes als ausgeführt gilt. Liegt der umsatzsteuerliche Ort der Leistung in Deutschland, so unterliegt die Leistung grundsätzlich in Deutschland der Umsatzsteuer. Liegt der Ort der Leistung dagegen in einem anderen

EU-Land, so muss die Leistung dort versteuert werden. Im letzteren Fall ist vom Unternehmer zu prüfen, ob in dem jeweiligen EU-Land steuerliche Pflichten zu erfüllen sind.

Hinsichtlich der Ortsbestimmung von sonstigen Leistungen, insbesondere also Dienstleistungen, gilt derzeit, dass diese im Grundfall dort ausgeführt werden, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Für nach dem 31.12.2009 ausgeführte Dienstleistungen ist dagegen im Grundsatz wie folgt zu differenzieren:

- **Umsätze an private Endverbraucher** (sog. Business to Consumer – **B2C**): Der Umsatz gilt als dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer seinen Sitz oder seine Betriebsstätte hat. Es gilt also das Ursprungslandprinzip; in diesem Fall tritt gegenüber der derzeitigen Rechtslage keine Änderung ein.
- **Umsätze zwischen Unternehmern** (sog. Business to Business – **B2B**): Der Umsatz wird dort versteuert, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Es gilt mithin das Empfängerortprinzip.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der in Köln ansässige Rechtsanwalt führt in 2010 eine Rechtsberatungsleistung für einen in Zürich ansässigen Unternehmer aus.

Lösung: Es handelt sich um eine B2B-Leistung, welche dort als ausgeführt gilt, wo der empfangende Unternehmer ansässig ist. Ort der sonstigen Leistung ist also die Schweiz, sodass die Leistung in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Bis zum 31.12.2009 würde die gleiche Leistung in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen.

**Hinweis:**

Das Empfängerortprinzip gilt bei B2B-Umsätzen allerdings nur dann, wenn die Leistung an den Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird. In der Praxis kann die Prüfung dieser Voraussetzung Schwierigkeiten bereiten. Tritt allerdings der die Leistung empfangende Unternehmer mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) auf, so ist davon auszugehen, dass die Leistung für sein Unternehmen bezogen wurde. Stellt sich dies allerdings im Nachhinein als unzutreffend heraus, so ist der leistende Unternehmer in seinem guten Glauben nach Ansicht der Finanzverwaltung nur dann geschützt, wenn er die Gültigkeit der USt-IdNr. über das Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.bund.de](http://www.bzst.bund.de) bzw. über <http://evatr.bff-online.de>) mittels **qualifizierter Abfrage** überprüft hat.

**Beispiel:**

Sachverhalt: Der in Köln ansässige Übersetzer Ü übersetzt in 2010 für einen polnischen Auftraggeber ein Dokument. Der Auftraggeber verwendet gegenüber dem Ü seine polnische USt-IdNr. Ü hat diese USt-IdNr. mittels qualifizierter Abfrage überprüft. Später stellt sich nun heraus, dass der polnische Auftraggeber die Übersetzung nicht für den unternehmerischen Bereich verwendet hat.

Lösung: Die Übersetzungsleistung ist in Polen und nicht in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da der Auftraggeber mit der polnischen USt-IdNr. aufgetreten ist und diese im qualifizierten Verfahren überprüft wurde, verbleibt es bei dieser Sichtweise auch nachdem sich herausgestellt hat, dass die Leistung nicht für den unternehmerischen Bereich des Abnehmers verwendet wurde.

Diese Grundregeln zur Ortsbestimmung gelten allerdings nur dann, wenn nicht eine der vielen Ausnahmen einschlägig ist. Aus diesem Grund sind in der Praxis zunächst die **Ausnahmetatbestände** zu prüfen, bevor die jeweilige Grundregel angewendet wird. Folgende wichtige Ausnahmeregeln sind zu nennen:

**Generelle Ausnahmen**, also sowohl bei B2B als auch bei B2C:

- Bauleistungen und Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wie Vermietung und Architektenleistungen, gelten dort als ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist.
- Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (bis zu 30 Tage bzw. 90 Tage bei Wasserfahrzeugen) gelten dort als ausgeführt, wo das Beförderungsmittel übergeben wird.
- Bei der grenzüberschreitenden Personenbeförderung ist die Beförderungsstrecke maßgebend, d. h., die Leistung ist für umsatzsteuerliche Zwecke nach dem Verhältnis der inländischen zur ausländischen Wegstrecke aufzuteilen.
- Veranstaltungsleistungen, d. h. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen sowie Leistungen im Zusammenhang mit Messen werden am Tätigkeitsort ausgeführt.

- Die Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle (sog. Restaurations- und Verpflegungsumsätze) werden am Tätigkeitsort ausgeführt. Ausnahmen gelten insoweit allerdings für den Abgabeort für bestimmte Umsätze an Bord eines Schiffs, Flugzeugs oder in der Eisenbahn.

**Ausnahmen, die nur bei Leistungen an private Endverbraucher (B2C) gelten:**

- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen sowie deren Begutachtung gelten am Tätigkeitsort als ausgeführt.
- Vermittlungsleistungen werden am Ort des vermittelten Umsatzes ausgeführt.
- Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern oder der Datenverarbeitung, Personalgestaltung, Überlassung von Informationen usw. (das Gesetz enthält einen Katalog an bestimmten Leistungen) werden bei Leistungen an Endverbraucher mit Wohnsitz außerhalb der EU im Wohnsitzstaat (Empfängerortprinzip) ausgeführt.
- Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen und hiermit zusammenhängende Leistungen gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung beginnt.

**Hinweis:**

In der Praxis muss sorgfältig geprüft werden, ob sich ab dem 1.1.2010 Änderungen ergeben. Dies betrifft sowohl den leistenden Unternehmer als auch den Leistungsempfänger. Der leistende Unternehmer muss Vorkehrungen treffen, um bei B2B-Leistungen den Unternehmensnachweis bzgl. des Leistungsempfängers zu führen. Hierzu gehört insbesondere die Dokumentation und Prüfung der USt-IdNr. Ändert sich ab dem 1.1.2010 der Leistungsort, so erfordert dies ggf. **Abprachen hinsichtlich der Preisvereinbarung** und der Abwicklung der umsatzsteuerlichen Pflichten. Ggf. ist die **Fakturierung mit bzw. ohne Umsatzsteuer umzustellen**. Der Leistungsempfänger muss ggf. die Umkehr der Steuerschuldnerschaft beachten – hierzu nachfolgend.

Bei zwischenunternehmerischen Leistungen ergeben sich insbesondere Änderungen für **Managementleistungen**, wie z. B. Buchführungsarbeiten oder auch Konzernumlagen. Dies gilt eben auch innerhalb von Unternehmensgruppen. Diese Leistungen werden ab 2010 am Empfängerort der Umsatzsteuer unterworfen.

**b) Ausweitung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft**

Im Normalfall muss der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Gerade in grenzüberschreitenden Fällen führt dies allerdings dann, wenn die Leistung im Ausland der Umsatzsteuer unterliegt, zu aufwendigen Pflichten gegenüber dem ausländischen Fiskus. Zum anderen besteht für den ausländischen Fiskus die Gefahr, dass die Steuer letztlich nicht entrichtet wird. Aus diesen Gründen wird vermehrt die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger verlagert. Dies wird auch als Reverse-Charge-Verfahren bezeichnet. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer eine Nettorechnung ausstellen und der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Der Leistungsempfänger kann unter den sonstigen Bedingungen aber auch den Vorsteuerabzug geltend machen.

Bisher kam das Reverse-Charge-Verfahren nur bei recht wenigen Dienstleistungen zur Anwendung. Dies ändert sich ab 2010 grundlegend. Dann fallen alle **Dienstleistungen in der EU, für die sich der Ort nach der Grundregel für B2B-Leistungen bestimmt, unter das Reverse-Charge-Verfahren**. Das Reverse-Charge-Verfahren wird bei B2C-Leistungen nur angewendet, soweit es sich um den Import von Neufahrzeugen handelt.

**Hinweis I:**

Bei Eingangsrechnungen ist ab 2010 zu prüfen, ob Umsatzsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Maßgeblich sind dabei die neuen Regeln zur Ortsbestimmung bei Dienstleistungen.

**Hinweis II:**

Zu beachten ist, dass von dem Reverse-Charge-Verfahren auch Unternehmer betroffen sind, die im Regelfall keine Umsatzsteuer abführen, wie z. B. **Ärzte und Kleinunternehmer**.

**Beispiel:**

Der Arzt A zahlt Lizenzgebühren an einen belgischen Softwarehersteller. Ausgestellt wird eine Nettorechnung. Der Arzt als Leistungsempfänger muss nun das Reverse-Charge-Verfahren anwenden, also an den deutschen Fiskus Umsatzsteuer auf diese Leistung abführen. Ein Vorsteuerabzug steht dem Arzt nicht zu, da seine Leistungen steuerfrei sind und den Vorsteuerabzug ausschließen.

### c) Erweiterte Meldepflichten in der „Zusammenfassenden Meldung“

In der Zusammenfassenden Meldung (ZM) wurden bisher nur innergemeinschaftliche Lieferungen erfasst und gemeldet. Zweck der ZM ist ausschließlich die Kontrolle der Lieferströme innerhalb der EU. Insofern findet ein Datenabgleich zwischen Lieferer und Empfänger statt.

**Ab 2010 müssen nun auch innergemeinschaftliche sonstige Leistungen** (insbesondere also grenzüberschreitende Dienstleistungen) in der ZM erfasst werden. Betroffen sind die Dienstleistungen, deren Ort nach den umsatzsteuerlichen Bestimmungen im EU-Ausland liegt und für die der Empfänger die Umsatzsteuer schuldet. In der ZM ist für jeden einzelnen Empfänger die USt-IdNr. und die Summe der Bemessungsgrundlagen anzugeben.

#### Hinweis:

Die entsprechenden Daten sollten bereits in der Finanzbuchführung erfasst werden, damit die ZM aus der Finanzbuchführung heraus automatisch generiert werden kann. Zu beachten ist, dass die Nichterstellung einer ZM als Ordnungswidrigkeit gilt, was Bußgelder i.H.v. bis zu 5 000 € nach sich ziehen kann. Bei nicht rechtzeitiger Abgabe kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Regelmäßig lösen fehlende oder fehlerhafte Angaben Überprüfungen durch die Finanzverwaltung aus.

Des Weiteren sind die in den übrigen EU-Ländern ausgeführten Dienstleistungen zukünftig in der **Umsatzsteuer-Voranmeldung (Zeile 41)** und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzugeben.

Nach jetzigem Recht ist die ZM quartalsweise abzugeben und es gilt insoweit auch die Dauerfristverlängerung zur Umsatzsteuervoranmeldung.

#### Hinweis:

Eine EU-Richtlinie, welche allerdings noch nicht in deutsches Recht umgesetzt wurde, sieht ab 2010 im Regelfall eine monatliche Abgabe der ZM ohne Dauerfristverlängerung vor. Dies würde erfordern, dass die Finanzbuchführung sehr zeitnah erstellt wird. Ob und wie genau die Umsetzung in deutsches Recht erfolgt, muss sorgfältig beobachtet werden.

### d) Neues Vorsteuervergütungsverfahren

Unternehmer können Vorsteuern aus anderen EU-Staaten auch dann erstattet bekommen, wenn diese in dem jeweiligen Staat umsatzsteuerlich nicht registriert sind. Hierzu dient das Vorsteuervergütungsverfahren. Dieses ist derzeit allerdings sehr aufwendig. Ab 2010 wird dieses Papierverfahren grundlegend vereinfacht: Künftig ist ein **elektronischer Erstattungsantrag** zentral bei der Behörde im Land des Antragstellers zu stellen. Im Grundsatz sind diesem Antrag keine Belege beizufügen. Beträgt allerdings die Bemessungsgrundlage in der Rechnung oder in dem Einfuhrdokument mindestens 1 000 € (bei Rechnungen über Kraftstoffe mindestens 250 €), hat der Antragsteller Kopien der Rechnungen oder der Einfuhrdokumente dem Antrag beizufügen, wenn der Vergütungsmitgliedstaat dies vorsieht. Das Erstattungsland kann auf Anfrage die Vorlage der Originalrechnungen verlangen. In Deutschland ist das Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.bund.de](http://www.bzst.bund.de)) zuständig. Das Amt prüft den Antrag und leitet diesen dann an die jeweilige Behörde im Erstattungsland weiter. Die **Antragsfrist verlängert sich bis zum 30.9. des Folgejahres** (bisher 30.6.). Die Neuregelung gilt ab 2010 und damit bereits für die Erstattung von Vorsteuern des Jahres 2009.

#### Hinweis:

Die Erstattungsmöglichkeit richtet sich allerdings nach wie vor nach dem Recht des jeweiligen EU-Staates. Da es hinsichtlich der Geltendmachung von Vorsteuern keine Vereinheitlichung gibt, sind für einen korrekten Antrag nach wie vor Kenntnisse des jeweiligen ausländischen Umsatzsteuerrechts hinsichtlich der Grenzen des Vorsteuerabzugs notwendig.

## 10 Investitionsabzugsbetrag

Für zukünftige Investitionen kann ein sog. Investitionsabzugsbetrag in Höhe von bis zu **40 % der voraussichtlichen Investitionssumme, max. 200 000 €**, steuermindernd geltend gemacht werden. Daneben ist im Jahr der Herstellung bzw. Anschaffung sowie in den vier Folgejahren eine **Sonderabschreibung** von bis zu insgesamt 20 % der Investitionskosten möglich.

Diese Vergünstigungen können allerdings nur dann in Anspruch genommen werden, wenn im Jahr der Inanspruchnahme folgende **Größenmerkmale** (gültig für die Jahre 2009 und 2010) erfüllt werden:

- bei Gewerbebetrieben oder Freiberuflern, die den Gewinn mittels Bilanzierung ermitteln, ein Betriebsvermögen von höchstens 335 000 €,
- bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft ein Wirtschaftswert von höchstens 175 000 € oder
- bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung ein Gewinn von höchstens 200 000 €.

**Hinweis:**

Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung errechnet, so spielt die Höhe des Betriebsvermögens keine Rolle. Vielmehr ist ausschließlich auf den Gewinn abzustellen. Maßgebend ist der steuerliche Gewinn vor Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags. Soweit diese Grenzen voraussichtlich nur geringfügig überschritten werden, sollte geprüft werden, ob durch **bilanzpolitische Maßnahmen** im jetzt anstehenden Jahresabschluss die Einhaltung der Grenzen erreicht werden kann.

## 11 Vermeidung der Zinsschranke

Seit 2008 ist der steuerliche Abzug von Zinsaufwendungen durch die sog. Zinsschranke begrenzt. Zunächst ist allerdings von Bedeutung, dass die Neuregelung nur dann greifen kann, wenn die **Grenze von 3 Mio. € überschritten wird**. Maßgebend ist insoweit die Summe der Zinsaufwendungen abzüglich der Summe der Zinserträge (Zinssaldo). Allerdings handelt es sich insoweit um eine **Freigrenze**. Das heißt, sobald diese Grenze auch nur um 1 € überschritten wird, greift die Regelung – unter weiteren Voraussetzungen – für den gesamten Zinssaldo.

**Hinweis:**

In einschlägigen Fällen ist dringend anzuraten, die Einhaltung der Freigrenze zu überwachen. Ggf. kann der Zinssaldo bis zum Jahresende noch gestaltet werden. Bei der Berechnung des maßgeblichen Zinssaldos gelten allerdings Besonderheiten, sodass im Zweifelsfall steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

Ursprünglich betrug die Freigrenze 1 Mio. €. Diese wurde mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung zeitlich befristet auf 3 Mio. € angehoben. Die erhöhte Freigrenze gilt nach dem jetzigen Gesetzesstand letztmalig für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2010 enden, regelmäßig also für das Wirtschaftsjahr 2009.

**Hinweis:**

Die neue Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf eingebracht, nach dem die Freigrenze dauerhaft auf 3 Mio. € angehoben werden soll.

Wird die Freigrenze überschritten, so muss als weitere Voraussetzung die Konzernzugehörigkeit erfüllt sein, damit die Zinsschranke zur Anwendung kommt. Somit sind klein- und mittelständische Unternehmen von der Zinsschranke in der Regel ausgenommen.

## 12 Handlungsbedarf im Hinblick auf den Sondertarif für nicht entnommene Gewinne

Unter bestimmten Bedingungen kann der nicht entnommene Gewinn bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ab dem Jahr 2008 mit einem **Sondersteuersatz von 28,25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert werden. Im Falle einer **späteren Entnahme** dieser Gewinne erfolgt dann eine **Nachbelastung mit 25 %** zzgl. Solidaritätszuschlag.

Die steuerliche Sonderbehandlung der nicht entnommenen Gewinne wird **nur auf Antrag** des Steuerpflichtigen gewährt. Antragsberechtigt ist der einzelne Gesellschafter der Personengesellschaft oder der Einzelunternehmer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuer. Für den Antrag ist im Gesetz weder eine besondere Form noch eine besondere Frist vorgesehen. Im Regelfall wird dieser Antrag im Rahmen der Einkommensteuererklärung gestellt.

**Hinweis:**

Die Prüfung, **ob eine Antragstellung sinnvoll ist**, hängt von verschiedenen Faktoren ab und kann **nur für den Einzelfall** unter Abwägung aller wesentlichen Aspekte vorgenommen werden. Regelmäßig sollte hier-

zu steuerlicher Rat eingeholt werden. Als **Faustregel** für Gesellschafter und Einzelunternehmer in typisch mittelständischen Strukturen gilt, dass eine Antragstellung nur dann vorteilhaft ist, wenn die Belastung der **gewerblichen Einkünfte auf Gesellschafterebene nahe der einkommensteuerlichen Spitzenbelastung liegt** und eine zumindest mittelfristige Gewinnthesaurierung erfolgt.

Soweit für 2009 eine Antragstellung sinnvoll erscheint, muss die Höhe des Saldos zwischen **Entnahmen und Einlagen aus 2009** geprüft werden. Wenn die Entnahmen die Einlagen übersteigen, sollte mit Blick auf eine möglichst weitgehende Nutzung des Sondersteuersatzes geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Einlagen zugeführt werden können oder zumindest weitere Entnahmen unterbleiben. Steuerfreie Einkünfte, wie z.B. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte, können entnommen werden, ohne dass dies die Nutzung des Sondersteuersatzes gefährdet. Insoweit bieten sich möglicherweise noch Entnahmen an.

Wurde der Sondersteuersatz bereits für 2008 in Anspruch genommen, so ist der Saldo zwischen **Entnahmen und Einlagen aus 2009** zu prüfen. Soweit dieser den voraussichtlichen Gewinn(anteil) 2009 übersteigt, würde es zu einer Nachbelastung des in 2008 zunächst mit dem Sondersteuersatz besteuerten Gewinns kommen. Insoweit wäre zu prüfen, ob bis zum Jahresende noch Einlagen zugeführt werden sollen. U.U. kommt auch eine Rücknahme des Antrags auf Anwendung des Sondersteuersatzes für 2008 in Frage.

Soll die Thesaurierungsbegünstigung erstmalig in 2010 genutzt werden, kann es sich anbieten, bis zum Ende des Geschäftsjahres 2009 noch **Sonderentnahmen** aus bislang im Unternehmen stehen gelassenen Gewinnen vorzunehmen.

**Hinweis:**

Im Hinblick auf die Möglichkeit, den Sondersteuersatz für nicht entnommene Gewinne nutzen zu können, ist dringend anzuraten, rechtzeitig steuerlichen Rat einzuholen, um notwendige Gestaltungen noch einzuleiten.

### 13 Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Grundlegende Reform des Bilanzrechts

Die umfangreichen Neuregelungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind im Grundsatz **erstmalig anzuwenden für den Jahresabschluss des Geschäftsjahrs 2010** (Abschluss 31.12.2010 bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Abschlussstichtag ab dem Geschäftsjahr 2010/2011). Freiwillig können die Neuregelungen auch bereits für den Jahresabschluss zum 31.12.2009 angewendet werden, dann sind allerdings auch zwingend alle Neuregelungen und nicht etwa nur einzelne Regelungen anzuwenden.

Eine **vorzeitige Anwendung** der Neuregelung auf den Jahresabschluss 2009 kann **Vorteile** mit sich bringen:

- höherer Eigenkapitalausweis durch Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – beschränkt auf Entwicklungen, die nach dem 31.12.2008 begonnen wurden;
- ggf. Ausweis unrealisierter Währungsgewinne bei kurzfristigen Forderungen auf ausländische Währung;
- mögliche Vorteile durch Anwendung der Neuregelungen bei der Rückstellungsbewertung;
- positive Außenwirkung durch die frühzeitige Anwendung der Neuregelungen.

Dem stehen allerdings auch mögliche **Nachteile** gegenüber:

- regelmäßig deutliche Höherbewertung der Pensionsrückstellungen (mit Übergangsregelung);
- mögliche Nachteile durch Anwendung der Neuregelungen bei der Rückstellungsbewertung;
- geringere bilanzpolitische Spielräume durch Verbot von Aufwandsrückstellungen;
- erweiterter Einblick in die Unternehmensentwicklung durch neue Anhangsangaben.

**Hinweis:**

Die Entscheidung für oder gegen eine vorzeitige Anwendung der Neuregelungen kann nur nach sorgfältigem Abwägen der Vor- und Nachteile für den Einzelfall getroffen werden.

Wird das neue Recht erst im **Jahresabschluss 2010** angewendet, so müssen dennoch bereits jetzt wichtige Vorbereitungen getroffen werden:

- Der **Übergang auf die neuen Bilanzierungsvorschriften** ist im Grundsatz erfolgswirksam vorzunehmen. Dies kann dazu führen, dass sich in der ersten, aus der Umstellung auf die neuem Recht erstellten Bilanz erhebliche Gewinnauswirkungen ergeben können, die allerdings für den Einzelfall abgeschätzt werden müssen. Hinzuweisen ist darauf, dass sich diese Ergebnisauswirkungen im Grundsatz steuerlich nicht auswirken.
- Zu beachten ist, dass die Ausnutzung von steuerlichen Wahlrechten mit neuen **Dokumentationspflichten** verbunden ist. Sollen zukünftig z.B. selbst erstellte immaterielle Werte, wie Patente, Lizenzen oder Urheberrechte aktiviert werden, so muss für Entwicklungsprojekte, die nach dem 31.12.2009 beginnen, eine entsprechende Dokumentation eingerichtet werden. Die sorgfältige Dokumentation ist notwendig, um eine Trennung der Entwicklungs- von der Forschungstätigkeit vornehmen zu können, da nur die Entwicklungskosten aktiviert werden können. Auch muss ausreichend nachgewiesen werden, dass der Vermögenswert selbständig bewertbar ist und dieser sich klar von dem allgemeinen Wert des Unternehmens (Firmenwert) abgrenzen lässt. Unvollständige Angaben führen ebenso wie das Unterlassen der Fortschreibung des Verzeichnisses zum Verlust des steuerlichen Wahlrechts.
- Deutliche Änderungen ergeben sich nach den neuen Regeln für den **Ansatz und die Bewertung der sonstigen Rückstellungen**. Insbesondere sind bei der Bewertung in der Handelsbilanz zukünftig erwartete Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen und es gilt ein generelles Abzinsungsgebot. Steuerliche Auswirkungen ergeben sich allerdings nicht. Die sich aus den geänderten Bewertungsvorschriften ergebenden handelsrechtlichen Änderungen sind im ersten Jahresabschluss nach dem neuen Recht ergebniswirksam zu buchen. Dies kann zu ganz erheblichen Ergebnisauswirkungen führen, welche frühzeitig ermittelt werden sollten. Des Weiteren bieten die Übergangsvorschriften bilanzpolitische Spielräume, welche genutzt werden können.
- Der **Anhang zum Jahresabschluss** der GmbH und der GmbH & Co. KG ist um etliche neue Angaben zu erweitern. Es sollte ausreichend Vorsorge getroffen werden, um die zusätzlichen Angaben zu ermitteln.

**Hinweis:**

In jedem Einzelfall sollten die zu erwartenden Auswirkungen aus der Umstellung auf die neuen Regeln sorgfältig analysiert und eine Umstellungsstrategie entwickelt werden.

## 14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

### a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Im Vordergrund der Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel stehen regelmäßig **steuerliche Aspekte**. Es geht in Einzelfällen um eine endgültige Minderung der Steuerbelastung, mindestens aber um ein Hinausschieben von Steuerzahlungen zur Schonung der Liquidität.

Bei Gewerbetreibenden bildet das Ergebnis der Handelsbilanz grundsätzlich den Ausgangspunkt der Ermittlung des steuerlichen Gewinns (sog. **Maßgeblichkeitsgrundsatz**). Aus diesem Grunde müssen bei bilanzrechtlichen Gestaltungen immer auch die steuerlichen Aspekte geprüft bzw. umgekehrt bei steuerlich motivierten Maßnahmen auch deren Auswirkungen in der Handelsbilanz beachtet werden.

**Hinweis:**

Hierbei sind die **Änderungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz** zu beachten. Danach existiert weiterhin im Grundsatz die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Wertansätze für die steuerliche Gewinnermittlung. Neu ist aber, dass steuerliche Wahlrechte in der steuerlichen Gewinnermittlung unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. In diesem Fall ist allerdings eine Dokumentation erforderlich. Wie weit diese Änderungen gehen, ist derzeit noch umstritten. Nach dem Entwurf eines Schreibens der Finanzverwaltung soll es zulässig sein, alle steuerlichen Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz auszuüben. Dies würde bei der Bilanzpolitik deutlich erweiterte Spielräume eröffnen.

Die bilanzrechtlichen Zielsetzungen können unterschiedlich sein. So können im Hinblick auf eine Pflicht zur **Publizität des Jahresabschlusses** ein niedriger Jahresüberschuss oder eine Verringerung des Informationsgehalts, z.B. durch eine Zusammenfassung von bestimmten Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung oder gar der Verzicht auf eine Veröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung, erstrebenswert sein. Zunehmend werden Jahresabschlüsse von interessierten Dritten, z.B. Konkurrenten oder Arbeitnehmer, eingesehen (www.unternehmensregister.de). Die Pflicht zur Publizität des Jahresabschlusses betrifft die GmbH und die GmbH & Co. KG, regelmäßig dagegen nicht das Einzelunternehmen und die offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft.

**Hinweis:**

Hinsichtlich der Jahresabschlusspublizität bei der GmbH und der GmbH & Co. KG ist zu beachten, dass die Schwellenwerte für die Einstufung als kleine, mittlere oder große Gesellschaft im Sinne des Handelsgesetzbuches durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz deutlich angehoben wurden. Auf dieser Basis können nun mehr Unternehmen die Erleichterungen bei Aufstellung und Publizität für kleine oder mittlere Unternehmen in Anspruch nehmen. Ggf. kann durch bilanzpolitische Maßnahmen eine Beeinflussung der maßgeblichen Kennziffern, die der Einstufung dienen, gelingen.

Geht es dagegen um eine möglichst positive Darstellung der wirtschaftlichen Lage, z.B. gegenüber Kreditgebern oder potenziellen Gesellschaftern, sind ein möglichst positives Jahresergebnis und ein günstiges Bilanzbild erstrebenswert.

**Hinweis:**

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

**b) Instrumente der Bilanzpolitik**

**aa) Bei Einnahmen-Überschussrechnung**

Einzelkaufleute (nicht dagegen Personengesellschaften) müssen nach den **neuen handelsrechtlichen Vorschriften dann keine Buchführung** und Bilanz einreichen (Wahlrecht), wenn sie an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen höchstens 500 000 € Umsatzerlöse und nicht mehr als 50 000 € Jahresüberschuss erzielen. In Gründungsfällen ist insoweit ausschließlich das Gründungsjahr entscheidend.

Ob allerdings eine Einnahmen-Überschussrechnung insgesamt einer Bilanz vorzuziehen ist, muss im Einzelfall geprüft werden. Auch ist zu beachten, dass der Übergang von der Bilanzierung zur Einnahmen-Überschussrechnung zu einem steuerlichen Übergangsgewinn führen kann. Des Weiteren besteht nach einem Wechsel der Gewinnermittlungsart eine dreijährige Bindungsfrist.

Wird der Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt, wie z.B. regelmäßig bei Freiberuflern, kleinen Gewerbebetrieben und daneben auch bei Einkünften aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich an:

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit der **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen; unerheblich ist eine spätere Wertstellung. Ein Abfluss ist bereits dann anzunehmen, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben wird, vorausgesetzt das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.

- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss bereits mit Entgegennahme des Schecks (= Zahlungsmittel) anzunehmen, auch wenn dieser erst später der Bank eingereicht wird. Ein Abfluss ist bei Hingabe des Schecks, z.B. mit Postaufgabe, gegeben und nicht erst im Zeitpunkt der Belastung des Bankkontos.

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge) wird ein Zufluss im abgelaufenen Jahr noch dann angenommen, wenn diese tatsächlich erst innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Tage) nach dem Jahreswechsel zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 1.8.2007, Aktenzeichen XI R 48/05) werden auch **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Zahlungen eingestuft. Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das IV. Quartal 1999 am 6.1.2000 gezahlt. Der Bundesfinanzhof bestätigte, dass diese nun bereits in 1999 in der Einnahmen-Überschussrechnung als Betriebsausgabe anzusetzen ist. Die Finanzverwaltung hat hierzu nun ausgeführt (Verfügung der OFD Rheinland vom 29.6.2009), dass bei erteilter Abbuchungsermächtigung die Umsatzsteuer-Vorauszahlung bereits mit Fälligkeit (10.1.2010) als abgeflossen gilt. Sie ist damit noch dem Jahr 2009 zuzuordnen, auch wenn die tatsächliche Abbuchung erst später erfolgt, jedenfalls soweit das Konto die erforderliche Deckung aufweist. Eingeschränkt wird dies allerdings nach Ansicht der Finanzverwaltung (OFD Rheinland vom 17.9.2009) für die Fälle, in denen sich die Fälligkeit auf Grund der steuerlichen Regelungen auf einen Zeitpunkt außerhalb des Zehntagezeitraumes verschiebt. Da der Fälligkeitstag 10.1.2010 ein Sonntag ist, verschiebt sich die Fälligkeit auf den 11.1.2010, so dass diese außerhalb des Zehntagezeitraums liegt.

**Hinweis:**

Deutlich wird, dass die Einnahmen-Überschussrechnung größere bilanzpolitische Spielräume bietet. Insofern ist darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof 2009 (Urteil vom 19.3.2009, Aktenzeichen IV R 57/07) entschieden hat, dass das Wahlrecht bei nicht der Bilanzierungspflicht unterliegenden Unternehmen zu Gunsten einer Einnahmen-Überschussrechnung auch noch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres ausgeübt werden kann, selbst wenn der Unternehmer zu Beginn der Tätigkeit eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine doppelte Buchführung eingerichtet hat. Das Wahlrecht zu Gunsten einer Einnahmen-Überschussrechnung erlischt erst dann, wenn eine Bilanz aufgestellt wird. Bei Neugründungen kann es daher ratsam sein, zunächst eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, eine doppelte Buchführung einzurichten und dann erst am Ende des ersten Wirtschaftsjahres die Entscheidung zwischen einer Bilanzierung und einer Buchführung und einer Einnahmen-Überschussrechnung zu treffen.

**bb) Bei Bilanzierung**

Zur zeitlichen **Verlagerung von Einkünften** bietet sich bei bilanzierenden Kaufleuten das bewährte Instrumentarium an; insbesondere sind zu nennen:

- Die degressive **Abschreibung** in Höhe des 2,5-Fachen der linearen Abschreibung, maximal 25 % bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, kann noch für Anschaffungen bis zum 31.12.2010 genutzt werden. Von Bedeutung ist aber, dass die neue Bundesregierung plant zum 1.1.2010 die Einführung eines Wahlrechtes, entweder die **Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter** bis 410 € oder die Poolregelung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 und 1 000 € anzuwenden.

**Hinweis:**

Handlungsbedarf kann sich insbesondere beim geplanten Erwerb von geringwertigen Wirtschaftsgütern ergeben, da sich deren Abschreibbarkeit nach diesen Plänen ab dem 1.1.2010 deutlich verbessern dürfte. Ein Aufschub des Erwerbs bis in den Januar 2010 wäre insoweit in Erwägung zu ziehen.

- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2009 zu vollziehen. Da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2009 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- In der Steuerbilanz sind **unverzinsliche Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mindestens zwölf Monaten mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Dies führt zunächst zu einem entsprechenden Ertrag und an jedem folgenden Bilanzstichtag zu einem Aufwand, da sich mit sinkender Restlaufzeit der Barwert erhöht. Durch Vereinbarung einer – auch sehr niedrigen – Verzinsung kann die Abzinsung vermieden werden.

- Soweit im Jahr 2007 nach dem damaligen Recht eine **Ansparrücklage** gebildet wurde, läuft 2009 die zweijährige Investitionsfrist ab. Deren Verstreichen bedeutet eine einkünftserhöhende Auflösung der Rücklage und einen Zinszuschlag von jährlich 6 %.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung bzw. Fertigstellung von Waren oder der Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und noch nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung treten. Die **Gewinnrealisation** würde damit erst im folgenden Geschäftsjahr erfolgen.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2009 darf in der Bilanz zum 31.12.2009 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2009 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2009 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt und diese erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur aufwandswirksamen Bildung einer Rückstellung.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2009 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen gewinnerhöhenden Ansatz eines höheren Werts zu verhindern.

Sollen zum aktuellen Bilanzstichtag Teilwertabschreibungen vorgenommen werden, so ist zu beachten, dass dies bei abnutzbaren Anlagevermögen voraussetzt, dass für die halbe am Bilanzstichtag verbliebene Restnutzungsdauer der aktuell niedrigere Teilwert voraussichtlich den um Abschreibungen fortgeschriebenen Buchwert unterschreiten muss. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs selbst dann, wenn das Wirtschaftsgut alsbald verkauft werden soll und der erwartete Erlös nicht über dem niedrigeren Teilwert liegt. Die Hürden für eine steuerliche Teilwertabschreibung sind also sehr hoch.

## 15 Sonstige Gestaltungen aus steuerlichen Gründen

### a) Sicherstellung des Schuldzinsenabzugs

Der **Schuldzinsenabzug** bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist gesetzlich **eingeschränkt**. Die tatsächlich angefallenen Schuldzinsen (ohne Schuldzinsen für Investitionen) sind grundsätzlich in Höhe von 6 % des Überhangs der Entnahmen gegenüber Einlagen und Gewinn (sog. Überentnahmen) steuerlich nicht abziehbar.

#### Hinweis:

Vor Ende des Jahres sollte geprüft werden, ob sich **Überentnahmen** ergeben und sich diese durch sinnvolle Maßnahmen vor dem Bilanzstichtag beseitigen oder abmildern lassen. In Betracht kommen Entnahmestopps, Geld- oder Sacheinlagen oder Übertragungen zwischen zwei Betriebsvermögen. Zu beachten ist allerdings, dass Einlagen in den letzten Tagen des Jahres und entsprechende Entnahmen nach wenigen Tagen nach dem Jahreswechsel als missbräuchlich eingestuft werden können.

### b) Fristen bei steueraufschiebender Gewinnübertragung

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

Die Übertragung der stillen Reserven kann nur innerhalb bestimmter **Fristen** und auf bestimmte Investitionsgüter erfolgen. Soweit im Jahr der Aufdeckung der stillen Reserven keine Neuinvestition erfolgt, kann der Gewinn zunächst in eine Rücklage eingestellt werden. Die Neuinvestition muss dann aber innerhalb von vier Wirtschaftsjahren nach Bildung der Rücklage erfolgen. Soweit in der Bilanz also noch Rücklagen aus bislang un versteuerten Gewinnen ausgewiesen werden, sollte geprüft werden, ob **geeignete Investitionen vorgezogen werden**, um die Versteuerung dieser Beträge langfristig hinauszuschieben.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, vor allem für Kommanditisten einer GmbH & Co. KG, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt.

Wenn in diesen Fällen in 2009 mit Verlust zu rechnen ist, sollte dessen steuerliche Verrechenbarkeit geprüft werden. Wenn eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2009 nicht oder nicht vollständig realisiert werden kann, wären die Verluste nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar. Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch 2009 ergriffen werden müssen, erhöht werden:

- Entnahmestopp von steuerlichen Kapitalkonten – im Einzelfall muss allerdings von steuerlichen Darlehenskonten abgegrenzt werden;
- Vereinbarung einer höheren Haftsumme des Kommanditisten, die allerdings noch bis zum Abschlussstichtag in das Handelsregister eingetragen sein muss;
- Wechsel aus der Kommanditisten- in die Komplementärstellung, also hin zu einer unbeschränkten Haftung;
- Erhöhung des Kapitalkontos durch Einlagen oder durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage;
- Erhöhung des steuerlichen Ergebnisses durch bilanzpolitische Maßnahmen.

#### Hinweis:

Die Konsequenzen – vor allem auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, sodass dringend anzuraten ist, rechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen. In vielen Fällen wird die Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage angezeigt sein, da mit dieser Gestaltung vom Gesellschafter kein weiteres Kapital zugeführt werden muss.

### 17 Optimierung der Gewerbesteueranrechnung

Gesellschaftern einer Personengesellschaft wird bei der Einkommensteuerveranlagung eine **Steuerermäßigung** gewährt, die die Belastung der gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer ausgleichen soll. Seit dem Jahr 2008 hat diese Steuerermäßigung deutlich an Gewicht gewonnen, da mit der Streichung des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer eine Entlastung nur noch über die Steuerermäßigung erfolgt. Die Steuerermäßigung ist daher angehoben worden. Die gewünschte Entlastungswirkung wird in der Praxis allerdings häufig nicht erreicht. Problematisch sind z.B. folgende Fälle:

- Es bestehen mehrere Gewerbebetriebe und diese weisen teilweise Verluste aus;
- aus anderen Einkunftsquellen werden Verluste realisiert;

– im Falle eines Verlustrücktrags.

Bestimmte Gestaltungen können hierbei Abhilfe schaffen.

**Hinweis:**

Im Einzelfall kann einem drohenden Leerlauf der Steuerermäßigung durch geeignete Gestaltungen begegnet werden. Zu denken ist an die Wahl der getrennten Veranlagung, den Einsatz bilanzpolitischer Maßnahmen, um Verluste zu vermeiden oder die Einschränkung des Verlustrücktrags. Diese Gestaltungen sind so komplex, dass regelmäßig steuerlicher Rat einzuholen ist.

Zusätzliche **Problembereiche** ergeben sich **bei Personengesellschaften**. Die einzelnen Gesellschafter können die Ermäßigung nur gesetzlich zwingend anteilig im Verhältnis des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels geltend machen. Die Verteilung des Gewinns der Personengesellschaft für steuerliche Zwecke kann auf Grund von Vorabgewinnen oder auch von Tätigkeitsvergütungen, Darlehenszinsen oder anderen Sonderbetriebseinnahmen hiervon deutlich abweichen. Hierdurch bedingt kann die Steuerermäßigung unter Umständen nicht oder nicht in dem gewünschten Umfang ausgenutzt werden. Auch dies bedarf einer individuellen Beratung, um Problembereiche zu ermitteln und ggf. durch entsprechende Gestaltungen Abhilfe zu schaffen.

**Hinweis:**

Vor dem Hintergrund der **ab 2008 deutlich größeren Bedeutung der Steuerermäßigung** ist dringend anzuraten, in individuellen Berechnungen zu ermitteln, ob die Steuerermäßigung in vollem Umfang in Anspruch genommen werden kann oder aber die Steuerermäßigung teilweise verloren geht. Vielfach kann mit Gestaltungen darauf reagiert werden.

Zu beachten ist, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 7.4.2009 (Aktenzeichen IV B 109/08) bestätigt hat, dass **Vorabgewinnanteile** für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags auf die einzelnen Gesellschafter und damit die Höhe der bei diesen anzusetzenden Steuerermäßigung nicht zu berücksichtigen sind. Die Aufteilung ist vielmehr ausschließlich nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel vorzunehmen. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung gilt dies auch für **gewinnabhängige Vergütungsbestandteile**. Insoweit sollten Gewinnverteilungsabreden für die Zukunft auf deren steuerliche Wirkung hin überprüft werden.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 18 Nutzung von Altverlusten aus Spekulationsgeschäften

Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, unterliegen nach den neuen Regeln zur Besteuerung von Kapitaleinkünften unabhängig von der Haltedauer der 25 %igen Abgeltungsteuer. Negative Einkünfte aus Kapitalvermögen können nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden.

Aktuell haben sich die Finanzmärkte wieder sehr positiv entwickelt, sodass Wertpapierbestände nicht selten Gewinne ausweisen. Andererseits bestehen bei vielen Anlegern noch erhebliche Verluste aus früheren Spekulationsgeschäften, welche steuerlich noch nicht genutzt werden konnten. Im Einzelfall ist nun zu prüfen, wie solche Verlustvorträge steuerlich genutzt werden können.

Hinsichtlich der **Altverluste aus „Spekulationsgeschäften“** bis 2008 gilt Folgendes:

- Sind in 2009 weitere Verluste aus Spekulationsgeschäften mit Aktien, die vor dem 1.1.2009 erworben wurden, entstanden, so erhöhen sich die zum 31.12.2008 festgestellten Verluste.
- Altverluste aus Spekulationsgeschäften können innerhalb einer Übergangsfrist bis einschließlich 2013 mit Gewinnen aus Kapitalanlagen ausgeglichen werden. Veräußerungsgewinne daraus unterliegen zwar grds. der Abgeltungsteuer, durch die Verlustverrechnung erfolgt dann aber eine steuerliche Freistellung. Zu beachten ist, dass auf diese Gewinne zunächst von dem Kreditinstitut die 25 %ige Abgeltungsteuer einbehalten und abgeführt wird und **erst bei**

der Einkommensteuerveranlagung die Verlustverrechnung geltend gemacht werden kann. Für einen Ausgleich der Altverluste aus Spekulationsgeschäften mit Kapitalerträgen ist also die Einkommensteuerveranlagung erforderlich.

**Hinweis:**

Sollen die Kapitaleinkünfte möglicherweise in der Einkommensteuererklärung erklärt werden, so sollte von der Bank eine Jahressteuerbescheinigung angefordert werden.

Sind in 2009 Verluste aus der Veräußerung von nach dem 31.12.2008 erworbenen Wertpapieren eingetreten und konnten diese Verluste noch nicht mit Gewinnen bei derselben Bank verrechnet werden, so erfolgt im Grundsatz ein Vortrag dieser Verluste bei dieser Bank. Sollen die Verluste dagegen mit Gewinnen in 2009 aus Depots bei anderen Banken verrechnet werden, so kann dies nur in der Einkommensteuererklärung erfolgen. In diesem Fall muss der Anleger **bis spätestens zum 15.12.2009** bei der Bank beantragen, dass eine Bescheinigung über die entstandenen Verluste ausgestellt wird.

**Hinweis:**

Die Verlustverrechnung bei Kapitaleinkünften ist äußerst komplex und bedarf daher in jedem Einzelfall einer genauen Analyse. Insofern können die vorgestellten Hinweise eine **individuelle Beratung** nicht ersetzen, sondern sollen vielmehr nur erste Anregungen geben. Im Einzelfall sollten Strategien entwickelt werden, wie bestehende Verlustvorträge steuerlich genutzt werden können.

---

## Für Hauseigentümer

---

### 19 Steuerminderung noch für das Jahr 2009

Mit dem Jahreswechsel endet für Hauseigentümer auch das Steuerjahr 2009. Um die Steuerlast für dieses Jahr noch zu mindern, sollten verschiedene Möglichkeiten geprüft werden, die durch Vermietungstätigkeit veranlassten Ausgaben („Werbungskosten“) noch in 2009 geltend zu machen. Insoweit erfolgt der Hinweis auf einige Besonderheiten.

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Werbungskosten ist Folgendes zu beachten:

- Auch bei Vermietungseinkünften gilt grundsätzlich das **Abflussprinzip**, sodass die Ausgaben steuerlich erst dann angesetzt werden können, wenn diese gezahlt bzw. überwiesen wurden.
- Ausgaben sind auch dann steuerlich absetzbar, wenn diese nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten für den Steuerpflichtigen geleistet werden (**abgekürzter Vertragsweg**).
- Die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines vermieteten Gebäudes können nicht sofort vollständig abgezogen werden, sondern wirken sich steuerlich erst über langjährige **Abschreibungen** aus. Abschreibungen können erst ab dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorgenommen werden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen sich die Absetzungen für Abnutzung außerdem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung, in denen das Objekt nicht der Einkünfteerzielung dient, z.B. wegen Leerstands oder unentgeltlicher Überlassung an Angehörige, zeitanteilig vermindern. Soweit Anschaffungskosten nicht auf das Gebäude, sondern auf mit erworbene andere Wirtschaftsgüter (Einbaumöbel, Gartenanlagen o.Ä.) entfallen, ist eine vergleichsweise kurzfristige Abschreibung möglich. Hierbei ist eine Kaufpreisaufteilung unmittelbar im Kaufvertrag sinnvoll. Diese ist für die Finanzverwaltung bindend, wenn die Aufteilung nicht offensichtlich falsch ist (so auch zuletzt das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 1.4.2009, Aktenzeichen IX R 35/08).
- Grundsätzlich sind **Erhaltungsaufwendungen** mit der Zahlung abziehbar (z.B. Wartungs- und Instandhaltungsaufwendungen an bestehenden Objekten). Von diesem Grundsatz bestehen jedoch wichtige Ausnahmen. So sind Aufwendungen für die **Erweiterung** oder für die über den ursprünglichen Zustand hinausgehende **wesentliche Verbesserung** eines beste-

henden Gebäudes – soweit sie mehr als 4 000 € netto betragen – nicht sofort, sondern nur über Abschreibungen berücksichtigungsfähig. Auch nicht sofort, sondern lediglich über die Abschreibungen abziehbar sind Aufwendungen für **Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen**, die innerhalb von **drei Jahren** nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne Umsatzsteuer **15 %** der Gebäudeanschaffungskosten übersteigen (**anschaffungsnahe Herstellungskosten**). Bei der Prüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten ist, werden Erweiterungsaufwendungen nicht mit einbezogen, da diese schon zu den nicht sofort abziehbaren Herstellungskosten gehören, ohne „anschaffungsnahe“ zu sein. Weiterhin bei der 15 %-Prüfung nicht berücksichtigt werden üblicherweise jährlich anfallende Erhaltungsaufwendungen. Der Vermieter kann aber auch bestimmte, an sich sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen für überwiegend Wohnzwecken dienende Gebäude steuerlich auf **zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen**. Das kann z.B. günstig sein, wenn die Aufwendungen sich 2009 nicht oder nur geringfügig steuerlich auswirken.

**Hinweis:**

Wegen der steuerlichen Komplexität sollten Maßnahmen innerhalb dieses Problemkreises von steuerlicher Beratung begleitet werden. Insbesondere die Dreijahres- und die 15 %-Grenze sollten sorgfältig beachtet werden. So kann es im Einzelfall steuerlich sinnvoll sein, Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen erst nach Ablauf der Dreijahresfrist zu beginnen.

---

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

---

### 20 Neues aus der Gesetzgebung

#### a) Begünstigte Übertragung von Geschäftsanteilen nach der Erbschaftsteuerreform

Das Erbschaftsteuerreformgesetz ist seit dem 1.1.2009 in Kraft. Aus Sicht der GmbH-Gesellschafter sind – nicht zuletzt auf Grund der zwischenzeitlich ergangenen Äußerungen der Finanzverwaltung in den umfangreichen Ländererlassen – verschiedene Aspekte hervorzuheben. Gerade für kleinere und mittlere Unternehmen, bei denen eine Unternehmensnachfolge kurz- oder mittelfristig ansteht, ergibt sich auf Grund dieser neuen Rahmenbedingungen Handlungsbedarf:

- Die bei Schenkungen anfallende bzw. im Erbfall drohende Steuerbelastung sollte für jeden Fall für die neuen Rahmenbedingungen zumindest grob quantifiziert werden. Ergibt sich eine merkliche Steuerbelastung, so muss dies bei der Strukturierung des Vermögens beachtet werden. Damit die Steuerzahlungen die Vermögenssubstanz nicht gefährden, sollte genügend Liquidität oder leicht liquidierbares Vermögen zur Verfügung stehen.
- Die auf den ersten Blick großzügigen Verschonungsregelungen bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen dürfen nicht darüber hinwegtäuschen, dass diese für das Unternehmen eine äußerst hohe Gefahr bergen. Muss z.B. wegen einer wirtschaftlich schwierigen Situation das Unternehmen umstrukturiert oder Arbeitsplätze abgebaut werden, so kann dies eben zu einem Verstoß gegen die Behaltensregeln führen. Hohe Steuerbelastung würden dann in dieser wirtschaftlich schwierigen Situation Unternehmer und Unternehmen weiter belasten.
- Bestehende Testamente und Klauseln in Gesellschaftsverträgen sind zu überprüfen und ggf. an das neue Recht anzupassen.

Hervorzuheben sind folgende Kernpunkte des neuen Rechts:

- **Begünstigung der Übertragung von Geschäftsanteilen:** Die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nur dann begünstigt, wenn der Erblasser/Schenker zum Zeitpunkt der Übertragung zu mehr als 25 % unmittelbar am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.

**Hinweis:**

Sollte von einem einzelnen Anteilseigner die für die Begünstigungen erforderliche Beteiligungsgrenze von 25 % nicht überschritten werden, kann über einen sog. **Poolvertrag** Abhilfe geschaffen werden. Insofern müssen sich Erblasser bzw. Schenker gegenüber anderen Gesellschaftern verpflichten, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen (Poolvertrag) und die so verpflichteten Gesellschafter insgesamt die Mindestgrenze von 25 % überschreiten. Ein derartiger Poolvertrag wird häufig gerade bei Familienunternehmen ein sinnvolles Instrument darstellen, bedarf allerdings der exakten juristischen Ausgestaltung.

- **Umfang der Begünstigung:** Liegt eine solche qualifizierte Beteiligung vor, werden regelmäßig zwei Begünstigungen gewährt: Einerseits wird vom erbschaftsteuerlichen Wert der Beteiligung ein sog. **Verschonungsabschlag** gewährt, andererseits erhalten die Erwerber der Steuerklassen II bzw. III beim Erwerb von betrieblichem Vermögen einen sog. **Entlastungsbetrag**, sodass die Belastung im Ergebnis der bei Anwendung der Steuerklasse I entspricht. Kleinunternehmen erhalten darüber hinaus als weitere Begünstigung noch einen sog. Abzugsbetrag von 150 000 €.

Der Regel-**Verschonungsabschlag** beträgt 85 % des Wertes des Vermögens, setzt zurzeit aber neben einer siebenjährigen Behaltensfrist voraus, dass die Lohnsumme der Kapitalgesellschaft innerhalb von sieben Jahren nach dem Erwerb insgesamt 650 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Zudem darf das **Verwaltungsvermögen** der Gesellschaft 50 % des Anteilswerts nicht übersteigen. Zu Verwaltungsvermögen zählen z.B. fremdvermietete Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften mit höchstens 25 %, Wertpapiere, Kunstgegenstände, Edelmetalle etc.

Ein **erhöhter Verschonungsabschlag** in Höhe von 100 % (also eine vollständige Steuerbefreiung) kann unwiderruflich beantragt werden, allerdings nur unter deutlich verschärften Bedingungen: Danach beträgt die Behaltensfrist zurzeit zehn Jahre, die Lohnsumme darf innerhalb von zehn Jahren 1 000 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreiten und das Verwaltungsvermögen darf 10 % nicht übersteigen.

**Hinweis:**

Im Vorfeld von Übertragungen kann es daher sinnvoll sein, den Anteil des Verwaltungsvermögens zu überprüfen und erforderlichenfalls zu reduzieren. Gerade in Unternehmensgruppen ergeben sich vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten, die aber einer frühzeitigen Planung bedürfen.

Aus Gestaltungssicht ist zudem zu beachten, dass auch nur solches Verwaltungsvermögen begünstigt ist, das dem Betrieb im Besteuerungszeitpunkt zumindest für zwei Jahre zuzurechnen war. Insofern wird ein kurzfristiges „Auffüllen“ des Betriebs mit Verwaltungsvermögen aus dem Privatvermögen bis zur gesetzlichen Obergrenze verhindert.

Hinzuweisen ist darauf, dass die neue Bundesregierung die Behaltensfristen und die einzuhaltenden Lohnsummen herabsetzen will und bereits einen entsprechenden Gesetzentwurf in den Bundestag eingebracht hat. Insofern sollte die weitere Entwicklung sorgfältig beobachtet werden.

- **Bewertung von GmbH-Anteilen:** Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften erfordert unabhängig von der Höhe der Beteiligung grundsätzlich den Ansatz des **Verkehrswerts**. Bei GmbH-Anteilen ist der Wert in einem ersten Schritt aus Verkäufen unter fremden Dritten abzuleiten, die weniger als ein Jahr zurückliegen. Liegen derart zeitnahe Verkäufe nicht vor, so ist der Wert anhand betriebswirtschaftlich gängiger Unternehmensbewertungsmethoden (Discounted Cash Flow-Verfahren, Ertragswertverfahren, ggf. auch Multiplikatormethode) oder einer anderen anerkannten Methode zu ermitteln.

Um auch ohne hohen Ermittlungsaufwand und ohne Gutachterkosten einen Anteilswert ermitteln zu können, sieht das Bewertungsrecht nun auch ein **vereinfachtes Ertragswertverfahren** vor. Verkürzt dargestellt sieht dieses Verfahren vor, dass der nachhaltig erzielbare Jahresertrag des Unternehmens mit einem Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird. Dabei ist der **nachhaltig erzielbare Jahresertrag** aus den Betriebsergebnissen der letzten drei abgelaufenen Wirtschaftsjahre vor dem Stichtag abzuleiten. Zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist von dem steuerlichen Gewinn auszugehen, der in einem zweiten Schritt noch diverse Hinzurechnungen (z.B. Sonderabschreibungen etc.) und Kürzungen (z.B. außerordentliche Erträge etc.) erfährt.

Der **Kapitalisierungsfaktor** ist der Kehrwert des Kapitalisierungszinssatzes; dieser setzt sich zusammen aus einem Basiszinssatz und einem Zuschlag von 4,5 %. Der Basiszinssatz ist dabei aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen abzuleiten und beträgt ak-

tuell 3,61 % Der Ertragswert ist danach das **12,33-Fache** des nachhaltig erzielbaren Jahresertrags. Der Basiszinssatz wird jährlich neu festgelegt, sodass sich zum 1.1.2010 eine Änderung ergeben wird.

Zur Rechtslage vor der Erbschaftsteuerreform haben **der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte in 2009 verschiedene Urteile** veröffentlicht, die auch auf die Rechtslage nach der Erbschaftsteuerreform ausstrahlen:

Mit Urteil vom 1.4.2008 (Aktenzeichen IV 86/2006, DStRE 2009, 91 = EFG 2009, 602) hat das FG Nürnberg entschieden, dass bei der **Bewertung** der Schenkung von GmbH-Anteilen auch der Preis zu berücksichtigen sein kann, der bei einem kurz **nach der Schenkung durchgeführten Verkauf** erzielt worden ist. Im Grundsatz ist zwar nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur auf solche Verkäufe abzustellen, die weniger als ein Jahr **vor dem Stichtag** liegen. Verkäufe **nach dem Stichtag** dürfen auf Grund des Wortlautes des Bewertungsgesetzes eigentlich nicht verwendet werden. Ausnahmsweise kann aber, so der Bundesfinanzhof, der gemeine Wert der Anteile an einer nichtbörsennotierten GmbH doch aus einem solchen Verkauf abgeleitet werden. Dafür muss aber, soweit der formelle Vertragsabschluss kurz nach dem Stichtag liegt, die Einigung über den Kaufpreis schon am Bewertungsstichtag herbeigeführt worden sein (sog. konkretisierbare Preisvorstellung).

**Hinweis:**

Diese Rechtsprechung ist auch für das seit dem 1.1.2009 geltende Recht unverändert einschlägig.

Zur Ableitung des **Wertes aus stichtagsnahen Verkäufen** hat auch der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.1.2009 (Aktenzeichen II R 43/07, BStBl 2009, 444) Stellung genommen. Im Urteilssachverhalt war vor dem Bewertungsstichtag zunächst eine Veräußerung einschließlich eines Veräußerungspreises vereinbart worden, der nach dem Stichtag von den Vertragsparteien allerdings wieder gemindert wurde. Dazu stellt der Bundesfinanzhof fest, dass auch ein solcher geminderter Veräußerungspreis für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen ist, wenn die Gründe für die Wertminderung bereits am Bewertungsstichtag objektiv vorgelegen haben und die Minderung auch später vollzogen worden ist; auf die Kenntnis der Betroffenen am Stichtag kommt es nicht an.

**Hinweis:**

Auch diese Rechtsprechung ist für das seit dem 1.1.2009 geltende Recht unverändert einschlägig. Konkret ist allerdings zu beachten, dass die geltend gemachten Wertminderungen sorgfältig dokumentiert werden sollten.

**b) Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes**

Das in 2009 nach intensiver Diskussion in Kraft getretene Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) bringt die größte Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung der letzten Jahrzehnte mit sich. Neben vielen Änderungen, die für alle Bilanzierenden gelten, sind auch einige Änderungen allein für Kapitalgesellschaften vorgesehen, diese sollen nachfolgend skizziert werden:

- Die Schwellenwerte der **Größenklassen** des Handelsgesetzbuchs sind für GmbH deutlich angehoben worden (vgl. hierzu ausführlich unter „Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel“ den Abschnitt „Bilanzpolitik: Größenklassen des Handelsgesetzbuches beachten“) – und zwar bereits ab dem Geschäftsjahr 2008.
- Damit verbunden ist im konkreten Einzelfall der Wegfall der **gesetzlichen Prüfungspflicht** durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Wenn also eine bislang prüfungspflichtige GmbH nach den neuen Schwellenwerten als kleine GmbH einzustufen ist, unterliegt sie somit – vorbehaltlich gesellschaftsvertraglicher Regelung – nicht mehr der Prüfungspflicht.
- Dem Ausweis **latenter Steuern**, der immer dann zu prüfen ist, wenn die Bilanzansätze der Handelsbilanz von denen der Steuerbilanz abweichen und sich diese Abweichungen im Zeitablauf wieder ausgleichen werden, wird bei GmbH künftig ein deutlich höherer Stellenwert zukommen. Allerdings ist hinsichtlich des Ansatzes wie folgt zu unterscheiden: Ergeben sich latente Steuerverbindlichkeiten, so besteht eine **Passivierungspflicht**; ergibt sich hingegen

ein Überhang latenter Steuerforderungen, so besteht ein **Aktivierungswahlrecht** (bei einem Verzicht ist dann aber eine entsprechende Anhangsangabe erforderlich).

- Bei **ausstehenden Einlagen** auf das Nennkapital ist ab dem Jahresabschluss zum 31.12.2010 nur noch ein Nettoausweis zulässig, d.h., die noch nicht eingeforderten ausstehenden Einlagen sind von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ offen abzusetzen.
- **Erweiterung der Anhangsberichterstattung:** In Abhängigkeit von der Größe werden GmbH neue Angabenpflichten erfüllen müssen, z.B. zu Art und Zweck sowie Risiken und Vorteilen der nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäfte, zu bilanziell nicht erfassten finanziellen Verpflichtungen, zu Bewertungseinheiten, zur Aufschlüsselung des vom Abschlussprüfer berechneten Gesamthonorars und zu wesentlichen Geschäften mit nahe stehenden Unternehmen. Insoweit ist durch geeignete organisatorische Maßnahmen dafür Sorge zu tragen, dass erforderlichenfalls derartige Daten erhoben und dokumentiert werden.
- Die Befreiung von der **Verpflichtung zur Buchführung** und Bilanzierung für kleine Kaufleute gilt übrigens nur für Einzelkaufleute, nicht jedoch für Personengesellschaften und GmbH.

Die Änderungen gelten ganz überwiegend erst ab dem Geschäftsjahr 2010, allerdings kann das neue Recht wahlweise auch bereits ab dem Geschäftsjahr 2009 angewandt werden. Dann allerdings müssen ab diesem Zeitpunkt bereits sämtliche Änderungen aus dem BilMoG Berücksichtigung finden.

#### Hinweis:

Eine Vorbereitung auf die Neuregelungen ist bereits jetzt angezeigt. Insbesondere sollten die Auswirkungen auf den Jahresabschluss einzelfallbezogen geprüft und noch bestehende bilanzpolitische Spielräume genutzt werden.

#### c) Inkrafttreten des Steuerbürokratieabbaugesetzes

Zum 1.1.2009 ist das Steuerbürokratieabbaugesetz (BGBl. I 2008, 2850) in Kraft getreten. Inhaltlich werden künftig insbesondere papierbasierte Verfahrensabläufe durch elektronische Kommunikation ersetzt. Folgende Maßnahmen sieht das Steuerrecht jetzt vor:

- standardmäßige elektronische Übermittlung der Steuererklärungen der Unternehmen (Körperschaftsteuer ab dem Jahr 2011), wobei die Finanzbehörde auf Antrag des Steuerpflichtigen „zur Vermeidung unbilliger Härten“ auf diese elektronische Übermittlung verzichten kann;
- standardisierte elektronische Übermittlung der Inhalte der Steuerbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnungen (auch hier ist der Verzicht der Behörde auf Antrag möglich);
- zudem sind schon (im Zuge einer „Entbürokratisierung“) ab dem 1.1.2009 die Schwellenwerte für monatlich bzw. vierteljährlich abzugebende Umsatzsteuer-Voranmeldungen angehoben worden. Der Schwellenwert für die monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldung beträgt 7 500 €, bei der vierteljährlichen Voranmeldung 1 000 € Umsatzsteuer pro Jahr. Für die Lohnsteuer-Anmeldungen gilt bei der monatlichen Anmeldung der Schwellenwert von 4 000 € bzw. bei der vierteljährlichen Anmeldung von 1 000 € Lohnsteuer.

#### d) Steuerliche Maßnahmen im Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP

Der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP enthält eine Vielzahl von konkreten wie auch abstrakten Äußerungen zu steuerlichen Maßnahmen und Zielsetzungen, über die wir in einer gesonderten Beilage zum Jahreswechsel 2009/2010 ausführlich berichten. Auf Basis des Koalitionsvertrags wurde am 9.11.2009 ein Sofort-Programm („Wachstumsbeschleunigungsgesetz“) mit Steuerentlastungen für Eltern, Unternehmen, Erben sowie Hoteliers von 2010 an im Umfang von etwa 7 Mrd. € in den Bundestag eingebracht. Für die GmbH und ihre Gesellschafter sind zum 1.1.2010 folgende Änderungen geplant:

- **Zinsschranke:** Im Zuge der Unternehmensteuerreform ist der Betriebsausgabenabzug für Zinsaufwendungen deutlich eingeschränkt worden (sog. Zinsschranke). Dies gilt – verkürzt dargestellt – allerdings nur für solche Unternehmen, die einem Konzern angehören und bei denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge um mindestens 1 Mio. € übersteigen; diese Freigrenze wurde im Zuge der Wirtschaftskrise auf 3 Mio. € angehoben. Sie soll nun dauer-

haft festgeschrieben werden. Damit werden kleine und mittlere Unternehmen faktisch von der Zinsschranke ausgenommen.

- **Mantelkauf:** Wird mehr als die Hälfte einer über Verlustvorträge verfügenden GmbH übertragen (i.d.R.: veräußert), so gehen grundsätzlich sämtliche Verlustvorträge (und das mit diesen verbundene Steuerminderungspotential) unter. Aktuell gilt eine sog. Sanierungsklausel, welche mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz dauerhaft festgeschrieben werden soll.
- **Geringwertige Wirtschaftsgüter:** Es ist geplant, für nach dem 31.12.2008 erworbene Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht zwischen einer Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € netto und der Poolabschreibung für Wirtschaftsgüter zwischen 150 € und 1 000 € netto einzuführen.
- **Gewerbsteuerliche Hinzurechnung:** Zur Entlastung der Unternehmen bei der Gewerbesteuer soll der mit 65 % pauschalisierte Finanzierungsanteil von Mieten, Pachten und Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter auf 50 % gesenkt werden.

**Hinweis:**

Die Verabschiedung dieses Gesetzentwurfs soll noch bis zum Jahresende erfolgen. Die genaue Umsetzung bleibt abzuwarten.

**21 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel**

**a) Bilanzpolitik: Größenklassen des Handelsgesetzbuches beachten**

Da kleine Kapitalgesellschaften gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine **Vielzahl an Vorteilen** genießen, empfiehlt es sich, vor dem jeweiligen Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des Handelsgesetzbuchs für Kapitalgesellschaften genau zu betrachten. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer, die Aufstellung des Jahresabschlusses kann vergleichsweise später erfolgen und es sind auch weniger Pflichtangaben zu machen; zudem muss ein Lagebericht nicht erstellt werden. Darüber hinaus existieren deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses.

Es sollte also geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete **Gestaltungsmaßnahmen** noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass die Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die durch das BilMoG angehobenen Schwellenwerte greifen erstmals für nach dem 31.12.2007 beginnende Geschäftsjahre:

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

**Hinweis:**

Zu berücksichtigen sind die erhöhten Schwellenwerte bereits bei den beiden vorangegangenen Jahresabschlüssen hinsichtlich der Frage, ob am 31.12.2008 die Schwellenwerte an zwei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen über- oder unterschritten worden sind.

Die Anhebung der Schwellenwerte könnte die Möglichkeit eröffnen, von den **Offenlegungserleichterungen** für kleinen oder mittelgroßen Gesellschaften beim **Jahresabschluss zum 31.12.2008** Gebrauch zu machen.

Vergleichbare Überlegungen bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur **Aufstellung eines Konzernabschlusses** sind auch für **Tochtergesellschaften** anzustellen. Die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht dann, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungspflicht wird zwischen der Bruttomethode und der Nettomethode unterschieden. Die Brut-

tomethode wird lediglich durch Aufaddieren der Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen eine Summenbilanz erstellt. Bei der Nettomethode wird ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen erstellt.

Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz sind die bisherigen Euro-Schwellenwerte ebenfalls erhöht worden, und zwar auf die folgenden Werte:

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

**Hinweis:**

Soweit beabsichtigt wird, die Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können diverse sachverhaltsgestaltende und auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre. Zu nennen sind z.B. Aufschub von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen.

**b) Vermeidung der Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen**

Die **Beschränkung der Nutzung eines Verlustvortrags**, nach der in einem Gewinnjahr unbeschränkt nur noch Verluste in Höhe von 1 Mio. € und über diesen Sockelbetrag hinausgehende Verluste nur noch zu 60 % verrechnet werden dürfen (sog. **Mindestbesteuerung**), sollte auch bei diesem Jahreswechsel wieder zum Anlass genommen werden, durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

Der drohenden Mindestbesteuerung sollte im ersten Schritt eine **frühzeitige Ergebnisplanung** entgegengesetzt werden. Droht danach eine Einschränkung hinsichtlich des Verlustabzugs, so sollten Maßnahmen zur Einkünfteverlagerung geprüft werden:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf **Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen oder Zinsen**; rückwirkend wird ein solcher Verzicht steuerlich allerdings nicht anerkannt;
- **Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge** auf 2009, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- **Verschieben von Aufwendungen**, z.B. Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen in das Jahr 2010.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung unter Umständen auch **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und vielfach auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

**c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2009/2010**

Aktuell ergeben sich keine Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen, die für die Ausschüttungspolitik berücksichtigt werden sollten. Eine steuerlich motiviert vorgezogene Gewinnausschüttung oder gar eine Vorabausschüttungen ist nicht angezeigt.

**22 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter**

Der Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen. Aus diesem Grunde führen wir im Folgenden wichtige im Jahr 2009 bekannt gewordene finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen in einer Kurzzusammenstellung auf:

- **Verunglückte Organschaft:** Mit Beschluss vom 22.10.2008 (Aktenzeichen I R 66/07, BFHE 223, 162) hatte der Bundesfinanzhof erneut über den Fall einer verunglückten Organschaft zu

entscheiden. Konkret war der Gewinnabführungsvertrag zwar auf fünf Jahre abgeschlossen, aber nicht bis zum Ende des auf den Vertragschluss folgenden Wirtschaftsjahrs wirksam geworden, da sich die Eintragung ins Handelsregister verzögerte. Damit konnten die Verlustübernahmen gerade nicht das für die Besteuerung maßgebliche Einkommen der Holding-GmbH mindern.

**Hinweis:**

Das Urteil unterstreicht, wie sorgfältig mit den Anforderungen an eine Körperschaftsteuerliche Organshaft umzugehen ist. Die Einrichtung einer Organshaft muss von Beginn an hohen Anforderungen genügen. Formelle Aspekte können demnach entscheidend sein – und zwar unabhängig von der Frage, was wirtschaftlich gewollt und tatsächlich durchgeführt wird.

- **Anteilskauf – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums:** Mit Urteil vom 22.7.2008 (Aktenzeichen IX R 74/06, BStBl II 2009, 124) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums u.a. voraussetze, dass der Erwerber das Risiko einer Wertminderung zu tragen habe und die Chance einer Wertsteigerung wahrnehmen könne. Dies sei zu verneinen, wenn die Besitzübertragung von der Kaufpreiszahlung abhängt und die Höhe des Kaufpreises erst von einem im Folgejahr zu erstellenden Wertgutachten abhängig gemacht werde.

Mit Urteil vom 9.10.2008 (Aktenzeichen IX R 73/06, BStBl II 2009, 140) hat der Bundesfinanzhof zudem erneut betont, dass die mit den Anteilen verbundenen wesentlichen Rechte auf den Erwerber übergehen müssen. Es genügt nicht, die Anteile dinglich zu übertragen, wenn die mit den Anteilen verbundenen Rechte und Pflichten (insbesondere das Gewinnbezugsrecht) erst später übergehen.

**Hinweis:**

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist in Beteiligungskaufverträgen mit besonderer Sorgfalt zu regeln. Ergänzend sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass einseitige Erwerbsoptionen nicht zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führen, die Kombination von Ankaufsrecht und Andienungsrecht sog. Doppeloptionen, demgegenüber sehr wohl.

- **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im steuerlichen Privatvermögen:** Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen gehören, zählen auch die Aufwendungen aus dem Ausfall eines eigenkapitalersetzenden Darlehens, das der Gesellschafter zur Sanierung der in die Krise geratenen GmbH gewährt hat, zu den **nachträglichen Anschaffungskosten** (Bundesfinanzhof vom 22.7.2008, Aktenzeichen IX R 79/06, BStBl II 2009, 227). Dieses Ergebnis wird explizit auch von der Finanzverwaltung übernommen (Verfügung der Oberfinanzdirektion Rheinland vom 9.2.2009, Aktenzeichen S 2244 - 20009/0003 - St 14, DB 2009, 539).
- **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im steuerlichen Privatvermögen:** Bei derartigen Beteiligungen sind **vergebliche Veräußerungskosten** als Anschaffungskosten der Beteiligung – und damit gewinnmindernd – zu berücksichtigen, wenn die Anteile später an einen Dritten verkauft werden (Finanzgericht Baden-Württemberg vom 19.12. 2008, Aktenzeichen 1 K 71/07, EFG 2009, 473); sie sollten also entsprechend dokumentiert werden.
- **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im steuerlichen Privatvermögen: Abschreibungen** (wie sie aus dem betrieblichen Bereich bekannt sind) sind auf im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen gesetzlich nicht vorgesehen, sodass Wertverluste erst mit einer tatsächlichen Veräußerung auch steuerlich geltend gemacht werden können. Dazu genügt es aber nicht, dass mehrere Gesellschafter ihre gleich hohen Anteile untereinander jeweils zum selben Preis veräußern, sodass die bisherige Gesellschafterstellung im Ergebnis unverändert bleibt. Eine solche Gestaltung hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Urteil vom 5.2. 2009, Aktenzeichen 4 K 1394/05, EFG 2009, 729) mit der Begründung verworfen, es liege ein sog. Gestaltungsmissbrauch vor. Für diese Veräußerungen (Anteilsrotation) konnten keine wirtschaftlichen Gründe vorgetragen werden.
- **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im steuerlichen Privatvermögen:** Wertveränderungen werden bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften i.Ü. auch erfasst, soweit nach einer **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** junge Anteile betroffen sind. Denn insoweit liegt nur eine Substanzabspaltung der jungen Aktien aus den alten Aktien vor. Die jungen Anteile werden von alten Anteilen erfasst („infiziert“) und damit der

Besteuerung unterworfen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 25.2.2009, Aktenzeichen IX R 26/08, BStBl II 2009, 658).

## 23 **Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

Der Jahreswechsel sollte Anlass sein, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern im Hinblick auf Risiken bezüglich vGA zu überprüfen. Folgende im Jahr 2009 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen sind zu beachten. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- a) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Zusammensetzung der Vergütung, Tantiemen, sonstige Bestandteile und Nebenleistungen)
- b) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- c) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

**Korrespondierende Besteuerung bei Gesellschaft und Gesellschafter:** Der Checkliste vorangestellt sei ein Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 20.3.2009 (Aktenzeichen VIII B 170/08, DStR 2009, 795), mit dem festgestellt wurde, dass der Gesetzgeber ganz allgemein auf eine korrespondierende Besteuerung bei vGA hinwirken wollte. Daher müsse ein Finanzamt korrespondierend Steuerbescheide eines Gesellschafters ändern (auch wenn das Gesetz dem Wortlaut nach nur eine „Kann“-Vorschrift vorsehe), soweit gegenüber einer GmbH ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert werde.

**Pflicht zur Abführung von Kapitalertragsteuer:** Mit Urteil vom 20.8.2008 (Aktenzeichen I R 29/07, DStR 2009, 2259) hat der Bundesfinanzhof die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, wonach in der Praxis also auch dann Kapitalertragsteuer einbehalten, angemeldet und abgeführt werden muss, wenn die vGA nicht dem Anteilseigner selbst, sondern einer diesem **nahe stehenden Person** zufließt.

### Zu a) **Geschäftsführerverträge**

- **Angemessene Geschäftsführervergütung bei mehrfacher Geschäftsführertätigkeit:** Mit dieser in der Praxis nicht selten anzutreffenden Problematik eines Gesellschafter-Geschäftsführers, der **für mehrere GmbH** (Schwestergesellschaften) **tätig** ist, hat sich das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 17.6.2008 (Aktenzeichen 6 K 1807/04, EFG 2008, 1416) befasst. Der Bundesfinanzhof hatte zu diesem Thema bereits ausgeführt, dass ein Anstellungsverhältnis ein- und desselben Geschäftsführers in Bezug auf mehrere selbständige Unternehmen nach Fremdvergleichsmaßstäben grundsätzlich eine **Kürzung seiner tatsächlichen Gesamtbezüge** bei den einzelnen Unternehmen rechtfertige, dass aber etwaige Vorteile dies eben auch ausgleichen könnten. Derartige Vorteile müsse die GmbH aber auch darlegen, z.B. mittels betriebswirtschaftlicher Auswertungen.

#### **Hinweis:**

Dieses Urteil betont einmal mehr den Fremdvergleichsmaßstab und die Empfehlung, die Überlegungen, Chancen und Risiken des Handelns der Gesellschafter-Geschäftsführer sorgfältig zu dokumentieren, um ggf. in späteren Jahren der Beweislast zu genügen. Im Streitfall konnten jedenfalls keine Vorteile aus der mehrfachen Tätigkeit dargelegt werden, sodass das Finanzgericht letztendlich das Vorliegen einer vGA bejaht hat.

- **Ausschluss einer ordentlichen Kündigung:** Mit einer besonderen Klausel in Anstellungsverträgen hat sich das Finanzgericht Sachsen-Anhalt mit Urteil vom 11.12.2008 (Aktenzeichen 3 K 1035/08, EFG 2009, 1149) befasst. Im Streitfall hatten zwei Gesellschafter-Geschäftsführer vertraglich das ordentliche Kündigungsrecht der GmbH vertraglich ausgeschlossen; der GmbH blieb nur die Möglichkeit einer Kündigung aus wichtigem Grund. Dies würdigte das Finanzgerichts dahingehend, dass in Höhe der gesamten Vergütungen vGA anzunehmen sein sollten. Denn die Verträge seien insgesamt nicht fremdüblich, da ein ordentli-

cher und gewissenhafter Geschäftsführer selbst mit einem erfahrenen, neu einzustellenden Geschäftsführer eine Probezeit, nicht aber einen Kündigungsausschluss vereinbart hätte.

- **Vertragswidrige private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer:** Nutzt ein Gesellschafter-Geschäftsführer trotz eines bestehenden Nutzungsverbots ein Firmenfahrzeug für private Zwecke, so stellt sich die Frage nach den steuerlichen Folgen. Dazu hatte der Bundesfinanzhof schon mit Urteil vom 23.1.2008 (Aktenzeichen I R 8/06, DStR 2008, 865) in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung festgestellt, dass die Betriebsaufwendungen in derartigen Fällen der Vorteilsgewährung bei der GmbH steuerpflichtige **vGA** darstellen. Dies hat zur Folge, dass die Vorteilsgewährung – unter Beachtung der „Fremdvergleichsmaßstäbe“ – zum Ansatz des gemeinen Werts führt und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht.

Mit Urteil vom 17.7.2008 (Aktenzeichen I R 83/07, HFR 2009, 495) hat der Bundesfinanzhof diese Rechtsprechung fortgeführt und bei Nutzung eines Betriebs-Pkw durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ohne entsprechende Gestattung im Anstellungsvertrag ebenfalls eine vGA angenommen.

- **Vertragskonforme private Pkw-Nutzung - Arbeitslohn oder vGA?:** Mit Beschluss vom 23.4.2009 (Aktenzeichen VI B 118/08, DStRE 2009, 779) hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Dienstwagennutzung fortgeführt. Im Streitfall nutzte der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Dienstwagen, dessen private Nutzung **überhaupt nicht versteuert worden** war; der Anstellungsvertrag sah allerdings eine Firmenwagennutzung auch zu privaten Zwecken vor.

Zu der Frage, insoweit eine vGA oder aber Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit vorliegen, stellt der Bundesfinanzhof fest, dass es nach seiner ständigen Rechtsprechung darauf ankomme, ob die Fahrzeugnutzung vertragswidrig oder aber vertragskonform erfolge. Ist die private Nutzung vertragswidrig, so liegt danach eine vGA vor, ist sie hingegen vom Anstellungsvertrag gedeckt, so liegen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit vor.

**Hinweis:**

Nach dieser Rechtsprechung stellt also nur eine vertragswidrige private Pkw-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in Höhe der Vorteilsgewährung eine vGA dar (dies gilt natürlich nur im Rahmen der Angemessenheit der Gesamtausstattung).

**Zu b) Pensionszusagen**

- Mit Urteil vom 8.5.2008 (Aktenzeichen 1 K 63/07 (1), EFG 2008, 1324) hat das Finanzgericht Bremen in Fortführung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden, dass die **steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage** an einen beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Einhaltung einer zehnjährigen **Erdienbarkeitsfrist** voraussetzt; zwischen der Zusage und dem vorgesehenen Eintritt in den Ruhestand müssen also mindestens zehn Jahre liegen. Selbst das **Überschreiten dieser Mindestdienstzeit** von zehn Jahren um nur wenige Monate führt zur Annahme einer vGA. Im konkreten Streitfall genügte daher ein Zeitraum von neun Jahren und vier Monaten nicht.

**Hinweis:**

Bei der Berechnung des zehnjährigen Erdienenszeitraums kommt es i.Ü. auf die Erteilung der Zusage, nicht etwa auf einen zeitlich vorlaufenden Gesellschafterbeschluss an.

- Der **Erdienungszeitraum** bei Pensionszusagen ist auch bei nachträglicher Erhöhung der Zusage einzuhalten. Mit dieser Frage der nachträglichen Erhöhung einer Pensionszusage hat sich der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 23.9.2008 (Aktenzeichen I R 62/07, DStR 2009, 43) befasst und im konkreten Streitfall eine vGA bejaht. Die Erhöhung erfolgte nämlich, als der Kläger bis zum Pensionierungsalter nur noch acht Jahre und elf Monate abzuleisten hatte.
- Die vorgenannte Rechtsprechung zum **Erdienungszeitraum** bei Pensionszusagen hat der BFH mit Beschluss vom 19.11.2008 (Aktenzeichen I B 108/08, BFH/NV 2009, 608) erneut bestätigt. Nach diesem Beschluss bestehen am Erfordernis der Zehnjahresfrist keine Zweifel; im konkreten Streitfall genügte ein Erdienungszeitraum von neun Jahren und einigen Monaten für die Anerkennung einer Versorgungszusage nicht.

**Hinweis:**

Diese Entscheidungen verdeutlichen erneut, dass die Ausstattung beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer und vertragliche Vereinbarungen mit diesen äußerster Sorgfalt und Umsicht bedürfen. Die Zehnjahresfrist wird im jeweils konkreten Einzelfall – wie dargestellt – sehr restriktiv gehandhabt.

- Ein Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes (Urteil vom 3.12.2008, Aktenzeichen 1 K 1377/04, EFG 2009, 774) zeigt nun allerdings auch, dass eine Pensionszusage im Hinblick auf die steuerliche Anerkennung auch „zu früh“ erteilt werden kann. Im Streitfall war die **Pensionszusage** schon **vor Ablauf der Probezeit** erteilt worden; darin sah das Finanzgericht (unter Anwendung des Fremdvergleichsmaßstabs) eine vGA, sodass die Rückstellung bis zum Ende der Probezeit als vGA gewertet wurde.
- **Versorgungsleistungen an die Witwe des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers:** Mit Urteil vom 23.5.2008 (Aktenzeichen 2 K 15/07, EFG 2008, 1842) hat das Finanzgericht Hamburg zu vGA an eine dem Gesellschafter nahe stehende Person entschieden, dass Versorgungsleistungen an die Witwe des ehemaligen Gesellschafter-Geschäftsführers, der im Zeitpunkt der Zusage das 65. Lebensjahr schon vollendet hatte, vGA unabhängig von der Frage darstellen, ob die Zuwendung auch im Interesse des Gesellschafters erfolgt. Der Bundesfinanzhof hat dieser Entscheidung mit Urteil vom 18.3.2009 (Aktenzeichen I R 63/08, Stotax-First) zugestimmt.

**Zu c) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH/Minderungen des Vermögens bei der GmbH**

- Eine **Verpflichtung des Gesellschafter-Geschäftsführers zur Weiterleitung** eines ihm vor der Gründung der GmbH gewährten **Vorteils** besteht nicht. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.8.2008 (Aktenzeichen I R 16/08, BFH/NV 2009, 49) entschieden. Im Streitfall hatte der spätere Gesellschafter-Geschäftsführer zunächst ein Ladenlokal angemietet, dann eine GmbH gegründet und dieser schließlich das Ladenlokal zu einer über seinen „Einstandskosten“ liegenden Miete weitervermietet. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs gerade nicht verpflichtet, Vorteile, die er durch einen günstigen Vertragsabschluss selbst erlangt hat, an die GmbH weiterzugeben.
- vGA können auch schon in der **Darlehensgewährung** an eine **Schwestergesellschaft** begründet sein, wenn dies ohne Sicherheiten erfolgt und die Darlehensforderungen in der Folge insolvenzbedingt abgeschrieben werden müssen. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil v. 8.10.2008 (Aktenzeichen I R 61/07, DStR 2009, 217) entschieden und betont, dass im Streitfall ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die unzureichend bzw. gar nicht abgesicherten Darlehen an eine nicht mit den Gesellschaftern verbundene GmbH überhaupt gar nicht ausgereicht hätte.

**Hinweis:**

Auch dieses Urteil betont einmal mehr den Fremdvergleichsmaßstab und die Empfehlung, sich bei Darlehensverträgen an den marktüblichen Bedingungen und Konditionen zu orientieren.

- **vGA zwischen Schwestergesellschaften** können allein schon bei Fehlen von klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarungen vorliegen; diesen Rechtsprechungsgrundsatz hat das Finanzgericht Düsseldorf mit seinem erst in 2009 veröffentlichten Urteil vom 10.1.2006 (Aktenzeichen 10 K 1044/03 E, DStZ 2009, 665) erneut unterstrichen. Im Streitfall hatten zwei Schwester-GmbH einen Pachtvertrag abgeschlossen, auf dessen Basis auch eine „Abstandszahlung“ zwischen den GmbH erfolgte, die aber nach den Einlassungen des beide GmbH beherrschenden Gesellschafters nur mündlich vereinbart worden war.

**Hinweis:**

Dieses Urteil unterstreicht, dass die Rechtsprechung gerade bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern sehr hohe, auch formale Anforderungen stellt. Daher ist von mündlichen Vereinbarungen abzuraten, stattdessen sollten alle Vereinbarungen von vornherein und dann auch sorgfältig dokumentiert getroffen werden.

- **Kein doppelter Fremdvergleich bei nicht beherrschendem Gesellschafter:** In langjähriger Rechtsprechung prüft der Bundesfinanzhof das Vorliegen einer vGA in zwei Stufen: Zunächst wird das Vorliegen einer Vermögensminderung bei der GmbH geprüft, bevor dann in einem zweiten Schritt untersucht wird, ob diese Minderung durch das Gesellschaftsverhältnis veran-

lasst ist (sog. Fremdvergleich). Bei beherrschenden Gesellschaftern wird zudem geprüft, ob die Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Dieser doppelte Fremdvergleich wird bei nicht beherrschenden Gesellschaftern nicht vorgenommen. Deshalb ist es unschädlich, wenn bei diesen fremdübliche Verträge nicht wie vereinbart durchgeführt werden (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12.11.2008, Aktenzeichen 12 K 8423/05 B, EFG 2009, 433).

**Hinweis:**

Für die steuerliche Abwehrberatung bei nicht beherrschenden Gesellschaftern ist dieses Urteil von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Denn insoweit liegt nunmehr eine Argumentation für die Fälle vor, in denen die Finanzverwaltung auf Grund überschaubarer Zahlungsverzögerungen oder überschaubarer Durchführungsmängel eine vGA ableiten will.

- Die **Finanzierung einer Auslandsreise der Gesellschafter-Geschäftsführerin** durch die GmbH stellt insbesondere dann eine vGA dar, wenn z.B. weder die Themen einer Konferenz noch die konkrete Teilnahme der Gesellschafter-Geschäftsführerin am Programm der Konferenz nachgewiesen werden. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 7.10.2008 (Aktenzeichen I B 37/07, BFH/NV 2009, 216) entschieden.

**Hinweis:**

Dieses Urteil unterstreicht wieder einmal, dass der Abzug von (Dienst-)Reiseaufwendungen nur unter sehr restriktiven Voraussetzungen möglich ist. Den Steuerpflichtigen ist daher zu empfehlen, die betriebliche Veranlassung der Reise umfassend zu dokumentieren; dazu zählt eben insbesondere eine inhaltliche Kennzeichnung wie auch der Nachweis der Anwesenheit bei etwaigen Konferenzen etc.

- Die **Veräußerung eigener Anteile** durch die GmbH zum Nennwert an ihre Gesellschafter stellt eine vGA dar. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 3.3.2009 (Aktenzeichen I B 51/08, DStZ 2009, 627) bejaht. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer/Geschäftsleiter hätte die eigenen Anteile der GmbH „gewinnbringend an Dritte“ veräußert.
- Eine vGA an den Gesellschafter-Geschäftsführer liegt auch dann vor, wenn eine GmbH die Aufwendungen für eine **Firmenmitgliedschaft in einem Business-Club** trägt und die Mitgliedschaft (auch) dem privaten Interesse eines Gesellschafters dient (Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 21.4.2009, Aktenzeichen 2 K 8/07, DStZ 2009, 628).

**Hinweis:**

Die GmbH konnte im Streitfall i.Ü. auch nicht belegen, dass sie ein eigenes Interesse an der Mitgliedschaft hatte, das sich z.B. in der Akquisition von Kunden oder in konkreten Geschäftsabschlüssen niederschlagen hätte. Bei solchen und ähnlichen Mitgliedschaften ist also frühzeitig drauf zu achten, dass das betriebliche Interesse entsprechend dokumentiert und belegt werden kann.

---

## Steuerpläne der Koalition und Termine 2010

---

### 24 Koalitionsvertrag als Basis für die Steuerpolitik der kommenden Jahre

Mit Datum vom 26.10.2009 wurde der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP geschlossen, welcher die Basis für die politische Arbeit in der 17. Legislaturperiode bilden soll. Einen breiten Raum nimmt die Steuerpolitik ein. Im Folgenden stellen wir dar, mit welchen Änderungen kurzfristig gerechnet werden kann und welche mittelfristigen steuerpolitischen Ziele gesteckt wurden.

### 25 „Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen“ – Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Zunächst ist angekündigt, dass „unverzüglich mit einem **Sofortprogramm zum 1.1.2010**“ begonnen werden soll. Dabei handelt es sich durchweg um **entlastende Maßnahmen**. Zur Umsetzung dieser Ziele wurde am 9.11.2009 vom Regierungskabinett das sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz beschlossen und in den Bundestag eingebracht. Nach den

Plänen der Regierungskoalition soll das Gesetz noch bis zum Jahresende verabschiedet und verkündet werden, sodass die Änderungen am 1.1.2010 in Kraft treten können.

**a) Entlastung von Familien**

Ein wesentlicher Baustein des Gesetzgebungsvorhabens ist die vorgesehene Entlastung von Familien. So sollen der **Kinderfreibetrag** von 1 932 € auf 2 244 € und der Ausbildungs-/Betreuungsfreibetrag von 1 080 € auf 1 260 € angehoben werden (bei Ehegatten jeweils verdoppelte Werte – insgesamt also 7 008 €). Dies wirkt sich insbesondere bei höher verdienenden Steuerpflichtigen aus.

Flankierend soll für Familien in unteren und mittleren Einkommensbereichen das **Kindergeld** um jeweils 20 € angehoben werden, sodass sich vergleichend folgende Werte ergeben für das:

	aktuell pro Monat	geplant ab 1.1.2010 pro Monat
erste und zweite Kind	164 €	184 €
dritte Kind	170 €	190 €
vierte und jedes weitere Kind	195 €	215 €

Diese Änderungen sollen zum 1.1.2010 in Kraft treten.

**Hinweis:**

Daneben bleibt es bei den bereits beschlossenen Maßnahmen zum 1.1.2010. Und zwar der (leichten) Entlastung bei der **Einkommensteuer** durch die Absenkung des Eingangssteuersatzes auf 14 % ab einem zu versteuernden Einkommen von 8 004 € und der Abflachung des Progressionsverlaufs, was sich insbesondere für niedrige Einkommen auswirkt. Ebenso bleibt es unverändert bei der ab dem 1.1.2010 deutlich erweiterten Absetzbarkeit der Krankenversicherungsbeiträge, welche auf Grund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts notwendig wurde.

**b) Korrekturen bei der Erbschaftsteuer**

Im Gesetzentwurf sind Korrekturen bei der Erbschaftsteuer vorgesehen. So soll die **Steuerbelastung für Geschwister und Geschwisterkinder** (Steuerklasse II) durch einen neuen Steuertarif auf 15 % bis 43 % gesenkt werden. Derzeit werden Übertragungen auf diese Personen mit Steuersätzen zwischen 30 % und 50 % belastet.

Diese Tarifänderung soll ab dem 1.1.2010 gelten, sodass anstehende Schenkungen unter nahen Verwandten u.U. bis dahin aufgeschoben werden sollten. Dass sich bei der Übertragung an Geschwister oder Geschwisterkinder ganz erhebliche Auswirkungen ergeben können, zeigen folgende Beispiele:

Wert der Schenkung (nach Freibeträgen)	Steuer aktuell	Steuer geplant	Differenz
75 000 €	22 500 €	11 250 €	-11 250 €
500 000 €	150 000 €	125 000 €	-25 000 €
7 500 000 €	3 750 000 €	2 625 000 €	-1 125 000 €

Daneben sollen die **Hürden für die begünstigte Unternehmensnachfolge** deutlich gesenkt werden. Die sehr deutlichen Vergünstigungen sollen wie bisher nur dann gewährt, wenn das Unternehmen weitergeführt wird. Ansonsten droht eine vollständige oder – je nach Sachverhalt – zeitanteilige rückwirkende Versagung der Vergünstigung. Die Behaltefristen bei der Regelverschonung (Steuerfreistellung von 85 %) sollen nun von derzeit sieben Jahren auf fünf Jahre gesenkt werden und bei der Optionsverschonung mit vollständiger Steuerfreistellung von derzeit zehn auf sieben Jahre.

Zum zweiten sollen die daneben erforderlichen Lohnsummen gesenkt werden und zwar von 650 % auf 400 % bei der Regelverschonung bzw. von 1 000 % auf 700 % bei der Optionsverschonung. Des Weiteren soll die Lohnsummenklausel nur noch für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten (derzeit: zehn Beschäftigte) Anwendung finden.

**Hinweis:**

Diese Änderungen sollen für nach dem 31.12.2009 erfolgende Übertragungen gelten. Bei kurzfristig anstehenden vorweggenommenen Erbfolgen mit Unternehmensvermögen sollte dies Anlass sein, eine Verschiebung in das Jahr 2010 zu bedenken.

Allerdings gibt es derzeit noch Kritik der Bundesländer zu diesen Entlastungen bei der Erbschaftsteuer, da ihnen das Aufkommen aus der Schenkung- und Erbschaftsteuer zusteht.

Nicht aufgegriffen wird die generelle Kritik am derzeitigen Erbschaftsteuerrecht. Von vielen Stimmen wird das neue Recht für nicht verfassungsgemäß gehalten. Insofern besteht hier eine erhebliche Unsicherheit.

**c) Zinsschranke**

Mit der sog. Zinsschranke soll eine übermäßige Fremdfinanzierung und damit eine Gewinnverlagerung über die Zinsaufwendungen verhindert werden. Dieses Problem stellte sich insbesondere bei Unternehmen, die durch ihre ausländische Mutter fremdfinanziert sind und mit hohen Betriebsausgaben im Inland die Besteuerung weitgehend in das Ausland verlagern wollten.

Die mit der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Regelung erfasst im Grundsatz alle Unternehmen. Wichtig ist jedoch, dass kleine und mittelständische Unternehmen dann von dieser Regelung generell nicht betroffen werden, wenn der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Wirtschaftsjahr die Grenze von 1 Mio. € nicht übersteigt.

Zur Milderung der Folgen der Finanzkrise wurde diese **Freigrenze zeitlich befristet auf 3 Mio. €** angehoben. Der nun vorliegende Gesetzentwurf sieht eine **dauerhafte Anhebung der Freigrenze** auf 3 Mio. € vor, um insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen zu entlasten.

**Hinweis:**

Dieser Plan ist allein deshalb zu begrüßen, da sich damit der Anwendungsbereich dieser äußerst komplexen Regelung auf bedeutende Fälle einer extremen Fremdkapitalisierung konzentriert. Im Ergebnis würden jedenfalls kleine und mittlere Betriebe aus dem Anwendungsbereich dieser Regelung vollständig herausfallen.

Für alle anderen gilt: Wird die Freigrenze überschritten, so muss geprüft werden, ob die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung der Zinsschranke gegeben sind. Diese kommt nur zur Anwendung, wenn das Unternehmen zu einem Konzern gehört. Eine Konzernzugehörigkeit i.S.d. Zinsschranke wird angenommen, wenn der Betrieb in einen Konzernabschluss einbezogen wird oder werden könnte. Nicht einbezogen werden also z.B. Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne weitere Beteiligungen, deren Anteile sich im Privatvermögen oder in Streubesitz befinden. Eine Konzernzugehörigkeit wird allerdings bereits dann angenommen, wenn hinsichtlich des Unternehmens die „Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“ (**erweiterter Konzernbegriff**). Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn z.B. eine natürliche Person an zwei Kapitalgesellschaften beherrschend beteiligt ist oder wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und daneben Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist. In Betriebsaufspaltungsfällen wird dagegen ohne Weiteres ein Konzern in diesem Sinne nicht angenommen.

**Hinweis:**

Bei Kapitalgesellschaften gelten darüber hinaus Begrenzungen hinsichtlich der Darlehen von zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschaftern (Gesellschafter-Fremdfinanzierung).

Greift die Zinsschranke, so ist der Zinsabzug – vereinfacht gesagt – nur bis zur Höhe von 30 % des EBITDA, also des Gewinns vor Zinsen, Steuern und vor Abschreibungen, möglich.

Diese Begrenzung kann nun zu sehr belastenden Ergebnissen führen – im ungünstigsten Fall können Zinsen steuerlich gar nicht berücksichtigt werden, bei Unternehmen aus Branchen mit stark schwankenden Gewinnen, wie z.B. der Maschinen- und Anlagenbau oder forschungsintensive Bereiche. In diesen Fällen wird in Jahren mit schlechten Ergebnissen der Zinsabzug begrenzt, in Jahren mit sehr guten Ergebnissen übersteigt dagegen der mögliche Zinsabzug die tatsächlichen Zinsen, sodass der EBITDA teilweise nicht ausgeschöpft wird.

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz soll diesem Problem nun abgeholfen werden durch einen EBITDA-Vortrag, sodass ein nicht ausgeschöpfter Abzugsrahmen für künftige Jahre zur Verfügung steht. Der EBITDA-Vortrag soll allerdings auf fünf Jahre begrenzt werden.

Letztlich soll mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz die Escape-Klausel, nach der eine Fremdüblichkeit der gewählten Fremdfinanzierungsquote nachgewiesen werden kann, für deutsche Konzerne anwendbar gemacht werden.

#### d) Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter

Im Gesetzentwurf ist ein **Wahlrecht** bei der Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern vorgesehen. Der Steuerpflichtige kann die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 € und 1 000 € anwenden. Dieses Wahlrecht soll dann allerdings nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter eines Jahres ausgeübt werden können.

Die geplante Änderung ist sehr zu begrüßen, denn die jetzige zwangsweise Abschreibung über fünf Jahre führt vielfach zu unrealistisch langen Abschreibungszeiten.

##### Hinweis:

Das vorgesehene Abschreibungswahlrecht soll erstmals zur Anwendung kommen **für nach dem 31.12.2009 erworbene geringwertige Wirtschaftsgüter**. Dies sollte Anlass geben, aktuell geplante Erwerbe von geringwertigen Wirtschaftsgütern ggf. bis in den Januar 2010 zu verschieben, um von der dann voraussichtlich geltenden günstigeren Abschreibungsregelung Gebrauch machen zu können.

#### e) Verringerung der Gewerbesteuerbelastung bei Immobilienmieten

Mietaufwendungen betreffend Immobilien werden bei der Berechnung der Gewerbesteuer zu 65 % dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Insoweit sollen die Gewerbetreibenden, die ihren Betrieb in gemieteten Räumen betreiben, den Gewerbetreibenden gleichgestellt werden, die ihren Betrieb in eigenen Räumen betreiben und die Immobilieninvestition im Zweifel fremdfinanzieren müssen.

Der **Hinzurechnungssatz** soll nach dem Gesetzentwurf **auf 50 % abgesenkt** werden, um die Zusatzbelastung abzumildern. Im Ergebnis könnten dann Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen betreffend Immobilien zu 50 % bei der Gewerbesteuer geltend gemacht werden.

##### Hinweis:

Von der geplanten Absenkung sind auch entsprechende **Leasingaufwendungen** betroffen, sodass das Immobilienleasing im Vergleich zur aktuellen Situation steuerlich vorteilhafter wird.

Keine Auswirkungen hat dies auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Insoweit sind die Miet- oder Pachtaufwendungen in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig.

#### f) Umsatzsteuersatz auf Übernachtungen

Vorgesehen ist die Herabsetzung des Steuersatzes für „**Beherbergungsleistungen in Hotel- und Gastronomiegewerbe**“ von 19 % auf 7 % ab dem 1.1.2010. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen.

Bei sog. Restaurationsumsätzen soll es entgegen des Koalitionsvertrages zunächst bei der Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 % bleiben.

#### g) Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften („Mantelkauf“)

Früher existierte ein reger Handel mit sog. Verlustmänteln, also GmbH, die ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hatten, aber noch über vortragsfähige Verluste verfügten. Erwerber dieser Verlustmäntel konnten die erworbene GmbH und die Verlustvorträge steuerlich nutzen. Um dieser Praxis zu begegnen, wurde im Körperschaftsteuerrecht eine Verlustabzugsbeschränkung eingeführt. Voraussetzung für den Verlustabzug war, dass die Gesellschaft, die den Verlust erlitten hatte, mit der Gesellschaft, die den Verlust abziehen wollte, nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich identisch war. Eine solche wirtschaftliche Identität lag nach dem Regelfall dieser gesetzlichen Vorschrift insbesondere dann nicht mehr vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden und die Kapitalgesellschaft zeitlich danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm.

Diese Regelung warf vielerlei Fragen auf und führte zu entsprechendem Streitpotenzial. Deshalb wurde im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 eine neue, äußerst restriktive Regelung geschaffen. Danach kommt es nur noch auf den Gesellschafterbestand an. Dabei wird zwischen einem anteiligen und einem vollständigen **Untergang nicht genutzter Verluste** unterschieden:

- Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Person übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor, so gehen Verlustvorträge der GmbH in Höhe des erworbenen Anteils unter.
- Verlustvorträge gehen vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Anteile an der GmbH an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Person übertragen werden.

Der anteilige oder volle Verlustuntergang gilt sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer.

Problematisch ist diese Regelung insbesondere in **Sanierungsfällen**. Sobald ein sanierungswilliger Investor mehr als 25 % der Anteile übernimmt, geht ein vorhandener Verlustvortrag anteilig oder auch vollständig unter. Spätere Gewinne der Gesellschaft unterliegen in vollem Umfang der Besteuerung und führen damit zu Liquiditätsabflüssen, was die Sanierung behindert.

Um diesem Missstand abzuhelpen, wurde in 2009 eine Sanierungsklausel eingefügt, durch die die Verlustvorträge im Sanierungsfall erhalten bleiben. Dabei ist eine Sanierung dann anzunehmen, wenn zum einen die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung verhindert oder beseitigt werden soll und zum anderen die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten bleiben. Ein entscheidender Hinweis für die Erhaltung der bisherigen Betriebsstruktur ist die Erhaltung oder die Sicherung der Arbeitsplätze. Dies soll dann gegeben sein, wenn in den nächsten fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb die jährliche Lohnsumme 80 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.

Diese Neuregelung wurde zwar grundsätzlich begrüßt, die hohen Hürden zum Einstieg in die Sanierungsklausel wurden allerdings einstimmig kritisiert. Des Weiteren ist die Sanierungsklausel nach aktuellem Gesetzesstand auf Anteilseignerwechsel vor dem 1.1.2010 beschränkt. Vorgesehen ist nun, diese zeitliche Beschränkung aufzuheben und die **Sanierungsklausel dauerhaft im Gesetz zu verankern**.

#### **Hinweis:**

Im Einzelfall muss sehr sorgfältig geprüft werden, ob die Sanierungsklausel zur Anwendung kommt. Des Weiteren ist anzuraten, die Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen ausreichend zu dokumentieren.

Weiterhin ist vorgesehen, den Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen wieder zuzulassen, also eine **Konzernklausel** einzuführen. Im Koalitionsvertrag ist dieses Vorhaben allerdings mit den Worten „soweit erforderlich“ versehen, sodass abzuwarten bleibt, welche Entschärfung tatsächlich erfolgen wird.

Auch soll der Übergang der Verluste in Höhe der vorhandenen stillen Reserven zugelassen werden. Der Entwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz enthält dazu einen ersten Ausgestaltungsvorschlag.

#### **h) Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen**

Sehr restriktiv wird derzeit die **Verlagerung abgegrenzter Geschäftsbereiche oder betrieblicher Funktionen in das Ausland** behandelt. In diesen Fällen muss sehr sorgfältig nachgewiesen werden, ob und ggf. in welchem Umfang betriebliche Werte, wie Know-how oder ähnliche immaterielle Werte, in das Ausland übergehen. Dann greift vielfach eine Besteuerung. Insofern ergeben sich gerade für den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland Nachteile, da die Fertigung von im Inland entwickelten Produkten oftmals aus Kostengründen im Ausland erfolgt.

Die Bundesregierung will diese Regelungen nun deutlich entschärfen.

### i) Erleichterung von Umstrukturierungen

Werden Unternehmensgruppen umstrukturiert, so ist dies sehr häufig ohne Anfall von Einkommen- oder Körperschaftsteuer möglich. Hier existieren auch im Umwandlungssteuergesetz entsprechende Regelungen. Problematisch ist allerdings, dass in diesen Fällen oftmals **Grunderwerbsteuer** anfällt, obwohl wirtschaftlich betrachtet die betroffenen Grundstücke vor und nach der Umstrukturierung den gleichen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Insofern beabsichtigt die Bundesregierung die Erleichterung von Umstrukturierungen durch Einführung einer Konzernklausel.

#### Hinweis:

Eine solche Klausel war bereits unter der rot-grünen Bundesregierung geplant, scheiterte aber im Vermittlungsausschuss am Widerstand der Bundesländer.

Nun wird ein erneuter Versuch unternommen, diese einzuführen. Gelten soll diese dann erstmals für Erwerbe **nach dem 31.12.2009**, sodass im Einzelfall ggf. ein **Hinausschieben einer geplanten Umstrukturierung** in Erwägung gezogen werden sollte.

## 26 Weitere geplante Entlastungen bei der Einkommensteuer ab 2011

Nach dem Koalitionsvertrag ist frühestens mit Wirkung ab dem 1.1.2011 eine gänzliche Neugestaltung des **Einkommensteuertarifs** geplant. Und zwar soll der Tarif auf einen **Stufentarif** umgestellt werden und dabei untere und mittlere Einkommensbezieher deutlich entlastet werden. Der Vorteil eines Stufentarifs wäre, dass die deutlich progressive Wirkung des jetzigen Tarifs, also eine stetig steigende Belastung von Mehrverdiensten, entfiel. Dies soll einen Anreiz für Leistungssteigerungen bieten. Der genaue Aufbau des geplanten Stufentarifs ist allerdings noch offen.

#### Hinweis:

Ob diese grundlegende Umgestaltung des Einkommensteuertarifs zum 1.1.2011 umgesetzt werden kann, erscheint im Hinblick auf die schwierige Haushaltslage mehr als fraglich.

## 27 Geplante Steuervereinfachungen

Des Weiteren beabsichtigt die Bundesregierung – wie auch die Regierungskoalitionen davor – eine „spürbare“ Vereinfachung und Entbürokratisierung des Steuerrechts. Dazu sind insbesondere folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Die **Steuererklärungsdrucke** und Erläuterungen sollen verständlicher und anwendungsfreundlicher ausgestaltet werden.
- Den Bürgern soll die Möglichkeit gegeben werden, **ohne Papierbelege** mit den Finanzämtern zu kommunizieren.
- Den Bürgern soll auf Wunsch eine **vorausgefüllte Steuererklärung** mit den bei der Finanzverwaltung vorhandenen Daten zur Verfügung gestellt werden. Insoweit soll dem Vorbild vieler ausländischer Staaten gefolgt werden. Möglich wird dies durch die zunehmende automatisierte Datenweitergabe von Einkommensinformationen an den Fiskus. So liegen dem Fiskus insbesondere die Daten der Lohnsteuerbescheinigungen vor.
- Der steuerliche **Abzug privater Steuerberatungskosten** soll wieder eingeführt werden. Die jetzige Abzugsbeschränkung ist verfassungsrechtlich umstritten. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass auch nach jetzigem Recht Beratungskosten zur Ermittlung der einzelnen Einkünfte, wie z.B. von Einkünften aus einem Vermietungsobjekt, bei diesen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind.
- Es soll ein „schlüssiges und verständliches“ Konzept der steuerlichen **Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien und Kinder** sowie im Haushalt entwickelt werden. Nach aktuellem Recht existieren eine Mehrzahl an Vergünstigungsnormen nebeneinander, welche hinsichtlich der einzelnen Voraussetzungen schwer zu überschauen sind.
- Die steuerliche **Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten** soll „neu geordnet werden“. Die jetzigen Abzugsmöglichkeiten sind vergleichsweise unsystematisch. Des Weiteren ist die Aus-

legung der jetzigen Regelungen teilweise unklar. So hat jüngst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.6.2009 (Aktenzeichen VI R 14/07) entschieden, dass auch ein Abzug von Kosten für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung als Werbungskosten in bestimmten Grenzen möglich ist.

- Die steuerliche **Förderung der privaten Altersvorsorge** soll entbürokratisiert und flexibilisiert werden. In der Tat sind derzeit die formalen Anforderungen sehr hoch und ein Wechsel zwischen den einzelnen Förderwegen ist nur eingeschränkt möglich.
- Die **Besteuerung der Rentnerinnen und Rentner** soll so vereinfacht werden, dass kein aufwendiges Kontrollmitteilungsverfahren und keine separate Erklärungspflicht für Rentenbezüge mehr notwendig ist. Seit 2005 werden Rentenbezüge insbesondere aus der gesetzliche Rentenversicherung und berufsständischen Versorgungswerken von den auszahlenden Trägern an die Finanzbehörden übermittelt. Daneben hat die erweiterte Besteuerung der Rentneinkünfte durch die schrittweise Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte auf eine nachgelagerte Besteuerung dazu geführt, dass mehr Rentner in eine Steuerpflicht hineingelangen. Dies hat zu einer deutlichen Verunsicherung geführt, da oftmals das Bewusstsein für die Steuerpflicht fehlte. Wie diese Situation nun entschärft werden soll, lässt der Koalitionsvertrag allerdings offen.
- Grundsätzlich sollen **rückwirkende gesetzgeberische Maßnahmen**, die belastend wirken, vermieden werden.
- Die **Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte** soll auf wesentliche und aufwendige Fälle beschränkt werden. Mittels einer verbindlichen Auskunft kann vor Realisierung eines steuerlich bedeutsamen Sachverhalts, wie z.B. einer Umstrukturierung eines Unternehmen, bei der Finanzverwaltung abgefragt werden, ob die steuerliche Würdigung dieses Sachverhalts auch von der Finanzverwaltung geteilt wird. Dies ist sehr vorteilhaft, da mit diesem Instrument steuerliche Planungssicherheit erreicht werden kann. Vorteile hat dies nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für die Finanzverwaltung. Die eingeführte Gebührenpflicht für die Erteilung einer solchen verbindlichen Auskunft wurde allgemein kritisiert.
- Angekündigt wird die Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen **Gleichbehandlung von Lebenspartnern mit Ehegatten**.
- In Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs soll die **Besteuerung von Jahreswagenrabatten** für Mitarbeiter vermindert werden. Diese Ankündigung lässt darauf schließen, dass die Finanzverwaltung die für Arbeitnehmer günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allgemein anerkennen will. Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass ein steuerlicher Vorteil, den ein Arbeitnehmer dadurch erlangt, dass dieser von seinem Arbeitgeber einen Jahreswagen erwirbt, nur dann gegeben ist, wenn der Abgabepreis über dem tatsächlichen Marktpreis, welcher sich nach den üblicherweise gewährten Rabatten ergibt, liegt. Insoweit wird auch angekündigt, dass „die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge“ überprüft werden soll. Gemeint ist hiermit wohl die **1 %-Regelung**.
- Die Nichtanwendung von für den Steuerpflichtigen günstiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Erlasswege soll zukünftig vermieden werden. Derzeit kommt es häufig vor, dass die Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidungen mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegt, also die Entscheidung über den entschiedenen Fall hinaus nicht anwendet. Dies führt dazu, dass andere Steuerpflichtige dazu gezwungen sind, den von der Rechtsprechung bereits entschiedenen Sachverhalt wiederum in einem aufwendigen Klageverfahren einzufordern.
- Es soll geprüft werden, ob Arbeitnehmer die **Steuererklärung auch für einen Zeitraum von zwei Jahren** abgeben können.
- Der **Abzug außergewöhnlicher Belastungen**, wie z.B. von Krankheitskosten, soll – nicht zuletzt durch eine stärkere Pauschalierung – vereinfacht werden.
- **Betriebsprüfungen** sollen zeitnäher durchgeführt werden, um die Planungssicherheit zu erhöhen.

- Die **elektronische Rechnungsstellung** soll auf möglichst unbürokratische Weise ermöglicht werden.

**Hinweis:**

Teilweise sind die Ankündigungen noch sehr unkonkret, die Umsetzungen bleiben abzuwarten.

## 28 Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung

Mittelfristig wird eine entscheidungsneutralere Unternehmensbesteuerung angestrebt. Hierzu enthält der Koalitionsvertrag allerdings keine konkreten Aussagen. Als Globalziel wird angeführt: „unternehmerische Entscheidungen sollen sich – unabhängig von Rechtsform, Organisation und Finanzierung – in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach steuerlichen Aspekten richten“. Insbesondere die Finanzierungsneutralität wurde durch die Einführung der Abgeltungsteuer stark beeinträchtigt, da Zinsen deutlich geringer belastet werden als Gewinnausschüttungen. Die Koalitionsparteien wollen sich auch „mit dem Problem der zweifachen Besteuerung von Unternehmenserträgen auf der Ebene der Unternehmen und Anteilseigner einerseits und der nur einfachen Besteuerung der Erträge aus risikoarmen Zinsprodukten andererseits auseinandersetzen“.

**Hinweis:**

Diese Ziele sind sehr zu begrüßen. Allerdings sollten diese bereits mit der Unternehmensteuerreform 2008 umgesetzt werden. Dazu wurden seinerzeit aus Expertenkreisen auch weitgehend fertig umsetzbare Konzepte vorgelegt, welche letztlich aber nicht realisiert werden konnten. Ein wesentlicher Hemmschuh bei der entscheidungsneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung ist die Gewerbesteuer. Vorschläge zur Neuordnung der Gemeindefinanzen soll zunächst eine noch einzuberufende Kommission erarbeiten.

Daneben soll auch der Holdingstandort Deutschland gestärkt werden. Dazu werden als „Ansatzpunkte für eine Prüfung“ genannt:

- eine Neustrukturierung der Regelungen zur **Verlustverrechnung**,
- die **grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmenserträgen** und
- die Einführung eines modernen **Gruppenbesteuerungssystems** anstelle der bisherigen Organschaft.

**Hinweis:**

Nach derzeitigem Stand ist eine umfangreiche Reform der Unternehmensbesteuerung eher unwahrscheinlich. Möglicherweise gelingt es aber, punktuell das Unternehmensteuerrecht auf eine modernere Basis zu stellen.

Keine Aussagen enthält der Koalitionsvertrag zur Weiterentwicklung des Steuerbilanzrechts. Nach der weiteren Ablösung der steuerlichen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wären Überlegungen zu einem eigenständigen Steuerbilanzrecht dringend angeraten.

## 29 Weitere Änderungen bei der Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer sind mittelfristig verschiedene Änderungen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende Pläne:

- Abbau der steuerlichen Ungleichbehandlung bei **Postdienstleistungen**, wobei die „Grundversorgung der Bürger mit Postdienstleistungen“ nach wie vor steuerfrei bleiben soll.
- Grundsätzlich soll der Katalog der Leistungen, die unter den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 7 % fallen, überprüft werden. Ob dies zu einer Einschränkung oder zu einer Ausweitung führt, wird offen gelassen.
- Prüfung, ob **kommunale Entsorgungsunternehmen** umsatzsteuerlich erfasst werden, was letztlich zu Gebührenerhöhungen für die Bürger führen würde. Im Ergebnis sollen damit private Entsorgungsunternehmen, welche auf ihre Leistungen Umsatzsteuer abführen müssen, steuerlich nicht mehr schlechter gestellt werden als kommunale Anbieter, die nach derzeitigem Recht grundsätzlich keine Umsatzsteuer zahlen müssen.

Ferner sollen verschiedene Systemfragen bei der Umsatzsteuer aufgegriffen werden. So soll eine Umstellung auf eine Ist-Besteuerung geprüft werden. Auch wird Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen gesehen.

**Hinweis:**

Bei der Umsatzbesteuerung kann durchaus mit deutlichen Änderungen gerechnet werden. Motor hierbei sind allerdings neben der EuGH-Rechtsprechung auch die geänderten Vorgaben von Seiten der EU. Kernproblem bei der Umsatzbesteuerung ist nach wie vor die hohe Anfälligkeit des Systems gegen Steuerbetrug. Schritte hiergegen sind bislang erweiterte formale Anforderungen und Meldepflichten sowie daneben auch eine Ausweitung der Verlagerung der Abführungspflicht auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse-Charge-Verfahren) bei grenzüberschreitenden Lieferungen.

**30 Wichtige Steuertermine 2010<sup>1</sup>**

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

Monat	Termin <sup>2,3</sup>	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	11.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2009 Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2009 11/2009 11/2009	IV/2009
	15.1. (18.1.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(12/2009)	
Februar	10.2. (15.2.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2010 12/2009	IV/2009
	15.2. (18.2.)	<sup>1/11</sup> Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2010		
	15.2. (18.2.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	(1/2010)	I/2010
März	10.3. (15.3.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	2/2010	I/2010
	15.3. (18.3.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(2/2010)	
April	12.4. (15.4.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2010 2/2010	I/2010
	15.4. (19.4.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(3/2010)	
Mai	10.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2010 3/2010	I/2010 II/2010
	17.5. (20.5.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	(4/2010)	
Juni	10.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	5/2010 4/2010	II/2010
	15.6. (18.6.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(5/2010)	
	15.6. (18.6.)			
Juli	12.7. (15.7.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2010 5/2010	II/2010

Monat	Termin <sup>2,3</sup>	Steuer	monatlich	vierteljährlich
	1.7. (5.7.) 15.7. (19.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit) (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer)	(6/2010)	
August	10.8. (13.8.)  16.8. (19.8.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	7/2010  6/2010 (7/2010)	  II/2010 III/2010
September	10.9. (13.9.)  15.9. (20.9.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer)	8/2010  7/2010 (8/2010)	   III/2010
Oktober	11.10. (14.10.)  15.10. (18.10.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer)	9/2010  8/2010 (9/2010)	   III/2010
November	10.11. (15.11.)  15.11. (18.11. <sup>2</sup> )	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	10/2010  9/2010 (10/2010)	   III/2010 IV/2010
Dezember	10.12. (13.12.)  15.12. (20.12.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (Feuerschutzsteuer, Versicherungssteuer)	11/2010  10/2010 (11/2010)	   IV/2010

<sup>1</sup> Vgl. auch die folgenden Hinweise.

<sup>2</sup> Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

<sup>3</sup> Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet.

<sup>4</sup> Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

### 31 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

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

#### a) Einzelne Steuerarten

##### aa) Umsatzsteuer

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

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

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

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

**Hinweis:**

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz wurden die Grenzen von 6 136 € bzw. 512 € auf 7 500 € bzw. 1 000 € Umsatzsteuer angehoben.

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

**bb) Lohnsteuer**

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

Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €, aber mehr als 1 000 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldungszeitraum. Die Lohnsteuer-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahres (IV. Quartal) abzugeben. Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 800 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldungszeitraum. Abgabetermin ist dann der 10.1. des Folgejahres.

**Hinweis:**

Bei der Lohnsteuer gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz wurden die Grenzen von 3 000 € bzw. 800 € auf 4 000 € bzw. 1 000 € Lohnsteuer angehoben.

**cc) Bauabzugssteuer**

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

**dd) Grundsteuer**

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

**b) Termine am Wochenende oder Feiertag**

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

### c) Schonfristen

#### aa) Abgabefrist

Wird eine Umsatzsteuer-Voranmeldung, Lohnsteuer-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen.

##### Hinweis:

Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen.

#### bb) Zahlungs-Schonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, werden **Säumniszuschläge** verwirklicht. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist mit Ablauf des nächsten Werktags. Diese Zahlungs-Schonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

Die Finanzämter setzen aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag fest, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung gewährleistet werden.

##### Hinweis:

Eine Zahlung durch den Steuerpflichtigen nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten, z.B. durch einen Fehler der Bank, setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Denn wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler und gilt nicht als erlasswürdig.

Mit freundlichen Grüßen

## Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben „Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2009/2010“

---

# Steuerliche Pläne nach dem Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP

---

1. Koalitionsvertrag als Basis für die Steuerpolitik der kommenden Jahre
2. „Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen“ – Wachstumsbeschleunigungsgesetz
3. Weitere geplante Entlastungen bei der Einkommensteuer ab 2011
4. Geplante Steuervereinfachungen
5. Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung
6. Weitere Änderungen bei der Umsatzsteuer

### 1 Koalitionsvertrag als Basis für die Steuerpolitik der kommenden Jahre

Mit Datum vom 26.10.2009 wurde der Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP geschlossen, welcher die Basis für die politische Arbeit in der 17. Legislaturperiode bilden soll. Einen breiten Raum nimmt die Steuerpolitik ein. Im Folgenden stellen wir dar, mit welchen Änderungen kurzfristig gerechnet werden kann und welche mittelfristigen steuerpolitischen Ziele gesteckt wurden.

### 2 „Sofortprogramm krisenentschärfende Maßnahmen“ – Wachstumsbeschleunigungsgesetz

Zunächst ist angekündigt, dass „unverzüglich mit einem **Sofortprogramm zum 1.1.2010**“ begonnen werden soll. Dabei handelt es sich durchweg um **entlastende Maßnahmen**. Zur Umsetzung dieser Ziele wurde am 9.11.2009 vom Regierungskabinett das sog. Wachstumsbeschleunigungsgesetz beschlossen und in den Bundestag eingebracht. Nach den Plänen der Regierungskoalition soll das Gesetz noch bis zum Jahresende verabschiedet und verkündet werden, sodass die Änderungen am 1.1.2010 in Kraft treten können.

#### a) Entlastung von Familien

Ein wesentlicher Baustein des Gesetzgebungsvorhabens ist die vorgesehene Entlastung von Familien. So sollen der **Kinderfreibetrag** von 1 932 € auf 2 244 € und der Ausbildungs- / Betreuungsfreibetrag von 1 080 € auf 1 260 € angehoben werden (bei Ehegatten jeweils verdoppelte Werte – insgesamt also 7 008 €). Dies wirkt sich insbesondere bei höher verdienenden Steuerpflichtigen aus.

Flankierend soll für Familien in unteren und mittleren Einkommensbereichen das **Kindergeld** um jeweils 20 € angehoben werden, sodass sich vergleichend folgende Werte ergeben für das:

	aktuell pro Monat	geplant ab 1.1.2010 pro Monat
erste und zweite Kind	164 €	184 €
dritte Kind	170 €	190 €
vierte und jedes weitere Kind	195 €	215 €

Diese Änderungen sollen zum 1.1.2010 in Kraft treten.

#### Hinweis:

Daneben bleibt es bei den bereits beschlossenen Maßnahmen zum 1.1.2010. Und zwar der (leichten) Entlastung bei der **Einkommensteuer** durch die Absenkung des Eingangssteuersatzes auf 14 % ab einem zu ver-

steuernden Einkommen von 8 004 € und der Abflachung des Progressionsverlaufs, was sich insbesondere für niedrige Einkommen auswirkt. Ebenso bleibt es unverändert bei der ab dem 1.1.2010 deutlich erweiterten Absetzbarkeit der Krankenversicherungsbeiträge, welche auf Grund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts notwendig wurde.

## b) Korrekturen bei der Erbschaftsteuer

Im Gesetzentwurf sind Korrekturen bei der Erbschaftsteuer vorgesehen. So soll die **Steuerbelastung für Geschwister und Geschwisterkinder** (Steuerklasse II) durch einen neuen Steuertarif auf 15 % bis 43 % gesenkt werden. Derzeit werden Übertragungen auf diese Personen mit Steuersätzen zwischen 30 % und 50 % belastet.

Diese Tarifänderung soll ab dem 1.1.2010 gelten, sodass anstehende Schenkungen unter nahen Verwandten u.U. bis dahin aufgeschoben werden sollten. Dass sich bei der Übertragung an Geschwister oder Geschwisterkinder ganz erhebliche Auswirkungen ergeben können, zeigen folgende Beispiele:

Wert der Schenkung (nach Freibeträgen)	Steuer aktuell	Steuer geplant	Differenz
75 000 €	22 500 €	11 250 €	-11 250 €
500 000 €	150 000 €	125 000 €	-25 000 €
7 500 000 €	3 750 000 €	2 625 000 €	-1 125 000 €

Daneben sollen die **Hürden für die begünstigte Unternehmensnachfolge** deutlich gesenkt werden. Die sehr deutlichen Vergünstigungen sollen wie bisher nur dann gewährt, wenn das Unternehmen weitergeführt wird. Ansonsten droht eine vollständige oder – je nach Sachverhalt – zeitanteilige rückwirkende Versagung der Vergünstigung. Die Behaltefristen bei der Regelverschonung (Steuerfreistellung von 85 %) sollen nun von derzeit sieben Jahren auf fünf Jahre gesenkt werden und bei der Optionsverschonung mit vollständiger Steuerfreistellung von derzeit zehn auf sieben Jahre.

Zum zweiten sollen die daneben erforderlichen Lohnsummen gesenkt werden und zwar von 650 % auf 400 % bei der Regelverschonung bzw. von 1 000 % auf 700 % bei der Optionsverschonung. Des Weiteren soll die Lohnsummenklausel nur noch für Betriebe mit mehr als 20 Beschäftigten (derzeit: zehn Beschäftigte) Anwendung finden.

### Hinweis:

Diese Änderungen sollen für nach dem 31.12.2009 erfolgende Übertragungen gelten. Bei kurzfristig anstehenden vorweggenommenen Erbfolgen mit Unternehmensvermögen sollte dies Anlass sein, eine Verschiebung in das Jahr 2010 zu bedenken.

Allerdings gibt es derzeit noch Kritik der Bundesländer zu diesen Entlastungen bei der Erbschaftsteuer, da ihnen das Aufkommen aus der Schenkung- und Erbschaftsteuer zusteht.

Nicht aufgegriffen wird die generelle Kritik am derzeitigen Erbschaftsteuerrecht. Von vielen Stimmen wird das neue Recht für nicht verfassungsgemäß gehalten. Insofern besteht hier eine erhebliche Unsicherheit.

## c) Zinsschranke

Mit der sog. Zinsschranke soll eine übermäßige Fremdfinanzierung und damit eine Gewinnverlagerung über die Zinsaufwendungen verhindert werden. Dieses Problem stellte sich insbesondere bei Unternehmen, die durch ihre ausländische Mutter fremdfinanziert sind und mit hohen Betriebsausgaben im Inland die Besteuerung weitgehend in das Ausland verlagern wollten.

Die mit der Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Regelung erfasst im Grundsatz alle Unternehmen. Wichtig ist jedoch, dass kleine und mittelständische Unternehmen dann von dieser Regelung generell nicht betroffen werden, wenn der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen im Wirtschaftsjahr die Grenze von 1 Mio. € nicht übersteigt.

Zur Milderung der Folgen der Finanzkrise wurde diese **Freigrenze zeitlich befristet auf 3 Mio. €** angehoben. Der nun vorliegende Gesetzentwurf sieht eine **dauerhafte Anhebung der Freigrenze auf 3 Mio. €** vor, um insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen zu entlasten.

**Hinweis:**

Dieser Plan ist allein deshalb zu begrüßen, da sich damit der Anwendungsbereich dieser äußerst komplexen Regelung auf bedeutende Fälle einer extremen Fremdkapitalisierung konzentriert. Im Ergebnis würden jedenfalls kleine und mittlere Betriebe aus dem Anwendungsbereich dieser Regelung vollständig herausfallen.

Für alle anderen gilt: Wird die Freigrenze überschritten, so muss geprüft werden, ob die weiteren Voraussetzungen für die Anwendung der Zinsschranke gegeben sind. Diese kommt nur zur Anwendung, wenn das Unternehmen zu einem Konzern gehört. Eine Konzernzugehörigkeit i.S.d. Zinsschranke wird angenommen, wenn der Betrieb in einen Konzernabschluss einbezogen wird oder werden könnte. Nicht einbezogen werden also z.B. Einzelunternehmen, Personen- oder Kapitalgesellschaften ohne weitere Beteiligungen, deren Anteile sich im Privatvermögen oder in Streubesitz befinden. Eine Konzernzugehörigkeit wird allerdings bereits dann angenommen, wenn hinsichtlich des Unternehmens die „Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann“ (**erweiterter Konzernbegriff**). Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn z.B. eine natürliche Person an zwei Kapitalgesellschaften beherrschend beteiligt ist oder wenn eine natürliche Person ein Einzelunternehmen betreibt und daneben Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist. In Betriebsaufspaltungsfällen wird dagegen ohne Weiteres ein Konzern in diesem Sinne nicht angenommen.

**Hinweis:**

Bei Kapitalgesellschaften gelten darüber hinaus Begrenzungen hinsichtlich der Darlehen von zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschaftern (Gesellschafter-Fremdfinanzierung).

Greift die Zinsschranke, so ist der Zinsabzug – vereinfacht gesagt – nur bis zur Höhe von 30 % des EBITDA, also des Gewinns vor Zinsen, Steuern und vor Abschreibungen, möglich.

Diese Begrenzung kann nun zu sehr belastenden Ergebnissen führen – im ungünstigsten Fall können Zinsen steuerlich gar nicht berücksichtigt werden, bei Unternehmen aus Branchen mit stark schwankenden Gewinnen, wie z.B. der Maschinen- und Anlagenbau oder forschungsintensive Bereiche. In diesen Fällen wird in Jahren mit schlechten Ergebnissen der Zinsabzug begrenzt, in Jahren mit sehr guten Ergebnissen übersteigt dagegen der mögliche Zinsabzug die tatsächlichen Zinsen, sodass der EBITDA teilweise nicht ausgeschöpft wird.

Mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz soll diesem Problem nun abgeholfen werden durch einen EBITDA-Vortrag, sodass ein nicht ausgeschöpfter Abzugsrahmen für künftige Jahre zur Verfügung steht. Der EBITDA-Vortrag soll allerdings auf fünf Jahre begrenzt werden.

Letztlich soll mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz die Escape-Klausel, nach der eine Fremdüblichkeit der gewählten Fremdfinanzierungsquote nachgewiesen werden kann, für deutsche Konzerne anwendbar gemacht werden.

**d) Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter**

Im Gesetzentwurf ist ein **Wahlrecht** bei der Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern vorgesehen. Der Steuerpflichtige kann die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter bis 410 € oder die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150 € und 1 000 € anwenden. Dieses Wahlrecht soll dann allerdings nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter eines Jahres ausgeübt werden können.

Die geplante Änderung ist sehr zu begrüßen, denn die jetzige zwangsweise Abschreibung über fünf Jahre führt vielfach zu unrealistisch langen Abschreibungszeiten.

**Hinweis:**

Das vorgesehene Abschreibungswahlrecht soll erstmals zur Anwendung kommen **für nach dem 31.12.2009 erworbene geringwertige Wirtschaftsgüter**. Dies sollte Anlass geben, aktuell geplante Erwerbe von geringwertigen Wirtschaftsgütern ggf. bis in den Januar 2010 zu verschieben, um von der dann voraussichtlich geltenden günstigeren Abschreibungsregelung Gebrauch machen zu können.

**e) Verringerung der Gewerbesteuerbelastung bei Immobilienmieten**

Mietaufwendungen betreffend Immobilien werden bei der Berechnung der Gewerbesteuer zu 65 % dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Insoweit sollen die Gewerbetreibenden, die ihren Betrieb in gemieteten Räumen betreiben, den Gewerbetreibenden gleichgestellt werden, die ihren Betrieb in eigenen Räumen betreiben und die Immobilieninvestition im Zweifel fremdfinanzieren müssen.

Der **Hinzurechnungssatz** soll nach dem Gesetzentwurf **auf 50 % abgesenkt** werden, um die Zusatzbelastung abzumildern. Im Ergebnis könnten dann Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen betreffend Immobilien zu 50 % bei der Gewerbesteuer geltend gemacht werden.

**Hinweis:**

Von der geplanten Absenkung sind auch entsprechende **Leasingaufwendungen** betroffen, sodass das Immobilienleasing im Vergleich zur aktuellen Situation steuerlich vorteilhafter wird.

Keine Auswirkungen hat dies auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Insoweit sind die Miet- oder Pacht- aufwendungen in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig.

**f) Umsatzsteuersatz auf Übernachtungen**

Vorgesehen ist die Herabsetzung des Steuersatzes für „**Beherbergungsleistungen in Hotel- und Gastronomiegewerbe**“ von 19 % auf 7 % ab dem 1.1.2010. Die Ermäßigung umfasst sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen.

Bei sog. Restaurationsumsätzen soll es entgegen des Koalitionsvertrages zunächst bei der Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 % bleiben.

**g) Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften („Mantelkauf“)**

Früher existierte ein reger Handel mit sog. Verlustmänteln, also GmbH, die ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hatten, aber noch über vortragsfähige Verluste verfügten. Erwerber dieser Verlustmäntel konnten die erworbene GmbH und die Verlustvorträge steuerlich nutzen. Um dieser Praxis zu begegnen, wurde im Körperschaftsteuerrecht eine Verlustabzugsbeschränkung eingeführt. Voraussetzung für den Verlustabzug war, dass die Gesellschaft, die den Verlust erlitten hatte, mit der Gesellschaft, die den Verlust abziehen wollte, nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich identisch war. Eine solche wirtschaftliche Identität lag nach dem Regelfall dieser gesetzlichen Vorschrift insbesondere dann nicht mehr vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen wurden und die Kapitalgesellschaft zeitlich danach ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm.

Diese Regelung warf vielerlei Fragen auf und führte zu entsprechendem Streitpotenzial. Deshalb wurde im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 eine neue, äußerst restriktive Regelung geschaffen. Danach kommt es nur noch auf den Gesellschafterbestand an. Dabei wird zwischen einem anteiligen und einem vollständigen **Untergang nicht genutzter Verluste** unterschieden:

- Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Person übertragen oder liegt ein vergleichbarer Sachverhalt vor, so gehen Verlustvorträge der GmbH in Höhe des erworbenen Anteils unter.
- Verlustvorträge gehen vollständig unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % der Anteile an der GmbH an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Person übertragen werden.

Der anteilige oder volle Verlustuntergang gilt sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Gewerbesteuer.

Problematisch ist diese Regelung insbesondere in **Sanierungsfällen**. Sobald ein sanierungswilliger Investor mehr als 25 % der Anteile übernimmt, geht ein vorhandener Verlustvortrag anteilig oder auch vollständig unter. Spätere Gewinne der Gesellschaft unterliegen in vollem Umfang der Besteuerung und führen damit zu Liquiditätsabflüssen, was die Sanierung behindert.

Um diesem Missstand abzuweichen, wurde in 2009 eine Sanierungsklausel eingefügt, durch die die Verlustvorträge im Sanierungsfall erhalten bleiben. Dabei ist eine Sanierung dann anzunehmen, wenn zum einen die Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung verhindert oder beseitigt werden soll und zum anderen die wesentlichen Betriebsstrukturen erhalten bleiben. Ein entscheidender Hinweis für die Erhaltung der bisherigen Betriebsstruktur ist die Erhaltung oder die Sicherung der Arbeitsplätze. Dies soll dann gegeben sein, wenn in den nächsten fünf Jahren nach dem Beteiligungserwerb die jährliche Lohnsumme 80 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet.

Diese Neuregelung wurde zwar grundsätzlich begrüßt, die hohen Hürden zum Einstieg in die Sanierungsklausel wurden allerdings einstimmig kritisiert. Des Weiteren ist die Sanierungsklausel nach aktuellem Gesetzesstand auf Anteilseignerwechsel vor dem 1.1.2010 beschränkt. Vorgesehen ist nun, diese zeitliche Beschränkung aufzuheben und die **Sanierungsklausel dauerhaft im Gesetz zu verankern**.

**Hinweis:**

Im Einzelfall muss sehr sorgfältig geprüft werden, ob die Sanierungsklausel zur Anwendung kommt. Des Weiteren ist anzuraten, die Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen ausreichend zu dokumentieren.

Weiterhin ist vorgesehen, den Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen wieder zuzulassen, also eine **Konzernklausel** einzuführen. Im Koalitionsvertrag ist dieses Vorhaben allerdings mit den Worten „soweit erforderlich“ versehen, sodass abzuwarten bleibt, welche Entschärfung tatsächlich erfolgen wird.

Auch soll der Übergang der Verluste in Höhe der vorhandenen stillen Reserven zugelassen werden. Der Entwurf zum Wachstumsbeschleunigungsgesetz enthält dazu einen ersten Ausgestaltungsvorschlag.

**h) Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen**

Sehr restriktiv wird derzeit die **Verlagerung abgegrenzter Geschäftsbereiche oder betrieblicher Funktionen in das Ausland** behandelt. In diesen Fällen muss sehr sorgfältig nachgewiesen werden, ob und ggf. in welchem Umfang betriebliche Werte, wie Know-how oder ähnliche immaterielle Werte, in das Ausland übergehen. Dann greift vielfach eine Besteuerung. Insofern ergeben sich gerade für den Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland Nachteile, da die Fertigung von im Inland entwickelten Produkten oftmals aus Kostengründen im Ausland erfolgt.

Die Bundesregierung will diese Regelungen nun deutlich entschärfen.

**i) Erleichterung von Umstrukturierungen**

Werden Unternehmensgruppen umstrukturiert, so ist dies sehr häufig ohne Anfall von Einkommen- oder Körperschaftsteuer möglich. Hier existieren auch im Umwandlungssteuergesetz entsprechende Regelungen. Problematisch ist allerdings, dass in diesen Fällen oftmals **Gründerwerbsteuer** anfällt, obwohl wirtschaftlich betrachtet die betroffenen Grundstücke vor und nach der Umstrukturierung den gleichen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Insofern beabsichtigt die Bundesregierung die Erleichterung von Umstrukturierungen durch Einführung einer Konzernklausel.

**Hinweis:**

Eine solche Klausel war bereits unter der rot-grünen Bundesregierung geplant, scheiterte aber im Vermittlungsausschuss am Widerstand der Bundesländer.

Nun wird ein erneuter Versuch unternommen, diese einzuführen. Gelten soll diese dann erstmals für Erwerbe **nach dem 31.12.2009**, sodass im Einzelfall ggf. ein **Hinausschieben einer geplanten Umstrukturierung** in Erwägung gezogen werden sollte.

### 3 Weitere geplante Entlastungen bei der Einkommensteuer ab 2011

Nach dem Koalitionsvertrag ist frühestens mit Wirkung ab dem 1.1.2011 eine gänzliche Neugestaltung des **Einkommensteuertarifs** geplant. Und zwar soll der Tarif auf einen **Stufentarif** umgestellt werden und dabei untere und mittlere Einkommensbezieher deutlich entlastet werden. Der Vorteil eines Stufentarifs wäre, dass die deutlich progressive Wirkung des jetzigen Tarifs, also eine stetig steigende Belastung von Mehrverdiensten, entfielen. Dies soll einen Anreiz für Leistungssteigerungen bieten. Der genaue Aufbau des geplanten Stufentarifs ist allerdings noch offen.

#### Hinweis:

Ob diese grundlegende Umgestaltung des Einkommensteuertarifs zum 1.1.2011 umgesetzt werden kann, erscheint im Hinblick auf die schwierige Haushaltslage mehr als fraglich.

### 4 Geplante Steuervereinfachungen

Des Weiteren beabsichtigt die Bundesregierung – wie auch die Regierungskoalitionen davor – eine „spürbare“ Vereinfachung und Entbürokratisierung des Steuerrechts. Dazu sind insbesondere folgende Maßnahmen vorgesehen:

- Die **Steuererklärungsdrucke** und Erläuterungen sollen verständlicher und anwendungsfreundlicher ausgestaltet werden.
- Den Bürgern soll die Möglichkeit gegeben werden, **ohne Papierbelege** mit den Finanzämtern zu kommunizieren.
- Den Bürgern soll auf Wunsch eine **vorausgefüllte Steuererklärung** mit den bei der Finanzverwaltung vorhandenen Daten zur Verfügung gestellt werden. Insoweit soll dem Vorbild vieler ausländischer Staaten gefolgt werden. Möglich wird dies durch die zunehmende automatisierte Datenweitergabe von Einkommensinformationen an den Fiskus. So liegen dem Fiskus insbesondere die Daten der Lohnsteuerbescheinigungen vor.
- Der steuerliche **Abzug privater Steuerberatungskosten** soll wieder eingeführt werden. Die jetzige Abzugsbeschränkung ist verfassungsrechtlich umstritten. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass auch nach jetzigem Recht Beratungskosten zur Ermittlung der einzelnen Einkünfte, wie z.B. von Einkünften aus einem Vermietungsobjekt, bei diesen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig sind.
- Es soll ein „schlüssiges und verständliches“ Konzept der steuerlichen **Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien und Kinder** sowie im Haushalt entwickelt werden. Nach aktuellem Recht existieren eine Vielzahl an Vergünstigungsnormen nebeneinander, welche hinsichtlich der einzelnen Voraussetzungen schwer zu überschauen sind.
- Die steuerliche **Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten** soll „neu geordnet werden“. Die jetzigen Abzugsmöglichkeiten sind vergleichsweise unsystematisch. Des Weiteren ist die Auslegung der jetzigen Regelungen teilweise unklar. So hat jüngst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 18.6.2009 (Aktenzeichen VI R 14/07) entschieden, dass auch ein Abzug von Kosten für ein Erststudium nach abgeschlossener Berufsausbildung als Werbungskosten in bestimmten Grenzen möglich ist.
- Die steuerliche **Förderung der privaten Altersvorsorge** soll entbürokratisiert und flexibilisiert werden. In der Tat sind derzeit die formalen Anforderungen sehr hoch und ein Wechsel zwischen den einzelnen Förderwegen ist nur eingeschränkt möglich.
- Die **Besteuerung der Rentnerinnen und Rentner** soll so vereinfacht werden, dass kein aufwendiges Kontrollmittlungsverfahren und keine separate Erklärungspflicht für Rentenbezüge mehr notwendig ist. Seit 2005 werden Rentenbezüge insbesondere aus der gesetzliche Rentenversi-

cherung und berufsständischen Versorgungswerken von den auszahlenden Trägern an die Finanzbehörden übermittelt. Daneben hat die erweiterte Besteuerung der Renteneinkünfte durch die schrittweise Umstellung der Besteuerung der Alterseinkünfte auf eine nachgelagerte Besteuerung dazu geführt, dass mehr Rentner in eine Steuerpflicht hineingelangen. Dies hat zu einer deutlichen Verunsicherung geführt, da oftmals das Bewusstsein für die Steuerpflicht fehlte. Wie diese Situation nun entschärft werden soll, lässt der Koalitionsvertrag allerdings offen.

- Grundsätzlich sollen **rückwirkende gesetzgeberische Maßnahmen**, die belastend wirken, vermieden werden.
- Die **Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte** soll auf wesentliche und aufwendige Fälle beschränkt werden. Mittels einer verbindlichen Auskunft kann vor Realisierung eines steuerlich bedeutsamen Sachverhalts, wie z.B. einer Umstrukturierung eines Unternehmens, bei der Finanzverwaltung abgefragt werden, ob die steuerliche Würdigung dieses Sachverhalts auch von der Finanzverwaltung geteilt wird. Dies ist sehr vorteilhaft, da mit diesem Instrument steuerliche Planungssicherheit erreicht werden kann. Vorteile hat dies nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern auch für die Finanzverwaltung. Die eingeführte Gebührenpflicht für die Erteilung einer solchen verbindlichen Auskunft wurde allgemein kritisiert.
- Angekündigt wird die Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen **Gleichbehandlung von Lebenspartnern mit Ehegatten**.
- In Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs soll die **Besteuerung von Jahreswagenrabatten** für Mitarbeiter vermindert werden. Diese Ankündigung lässt darauf schließen, dass die Finanzverwaltung die für Arbeitnehmer günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allgemein anerkennen will. Der Bundesfinanzhof hatte entschieden, dass ein steuerlicher Vorteil, den ein Arbeitnehmer dadurch erlangt, dass dieser von seinem Arbeitgeber einen Jahreswagen erwirbt, nur dann gegeben ist, wenn der Abgabepreis über dem tatsächlichen Marktpreis, welcher sich nach den üblicherweise gewährten Rabatten ergibt, liegt. Insoweit wird auch angekündigt, dass „die Angemessenheit der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge“ überprüft werden soll. Gemeint ist hiermit wohl die **1 %-Regelung**.
- Die Nichtanwendung von für den Steuerpflichtigen günstiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Erlasswege soll zukünftig vermieden werden. Derzeit kommt es häufig vor, dass die Finanzverwaltung für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidungen mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegt, also die Entscheidung über den entschiedenen Fall hinaus nicht anwendet. Dies führt dazu, dass andere Steuerpflichtige dazu gezwungen sind, den von der Rechtsprechung bereits entschiedenen Sachverhalt wiederum in einem aufwendigen Klageverfahren einzufordern.
- Es soll geprüft werden, ob Arbeitnehmer die **Steuererklärung auch für einen Zeitraum von zwei Jahren** abgeben können.
- Der **Abzug außergewöhnlicher Belastungen**, wie z.B. von Krankheitskosten, soll – nicht zuletzt durch eine stärkere Pauschalierung – vereinfacht werden.
- **Betriebsprüfungen** sollen zeitnäher durchgeführt werden, um die Planungssicherheit zu erhöhen.
- Die **elektronische Rechnungsstellung** soll auf möglichst unbürokratische Weise ermöglicht werden.

**Hinweis:**

Teilweise sind die Ankündigungen noch sehr unkonkret, die Umsetzungen bleiben abzuwarten.

## 5 **Mittelfristige Ziele für die Unternehmensbesteuerung**

Mittelfristig wird eine entscheidungsneutralere Unternehmensbesteuerung angestrebt. Hierzu enthält der Koalitionsvertrag allerdings keine konkreten Aussagen. Als Globalziel wird angeführt: „unternehmerische Entscheidungen sollen sich – unabhängig von Rechtsform, Organisation und Finanzie-

– in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und nicht nach steuerlichen Aspekten richten“. Insbesondere die Finanzierungsneutralität wurde durch die Einführung der Abgeltungsteuer stark beeinträchtigt, da Zinsen deutlich geringer belastet werden als Gewinnausschüttungen. Die Koalitionsparteien wollen sich auch „mit dem Problem der zweifachen Besteuerung von Unternehmenserträgen auf der Ebene der Unternehmen und Anteilseigner einerseits und der nur einfachen Besteuerung der Erträge aus risikoarmen Zinsprodukten andererseits auseinandersetzen“.

**Hinweis:**

Diese Ziele sind sehr zu begrüßen. Allerdings sollten diese bereits mit der Unternehmensteuerreform 2008 umgesetzt werden. Dazu wurden seinerzeit aus Expertenkreisen auch weitgehend fertig umsetzbare Konzepte vorgelegt, welche letztlich aber nicht realisiert werden konnten. Ein wesentlicher Hemmschuh bei der entscheidungsneutralen Ausgestaltung der Unternehmensbesteuerung ist die Gewerbesteuer. Vorschläge zur Neuordnung der Gemeindefinanzen soll zunächst eine noch einzuberufende Kommission erarbeiten.

Daneben soll auch der Holdingstandort Deutschland gestärkt werden. Dazu werden als „Ansatzpunkte für eine Prüfung“ genannt:

- eine Neustrukturierung der Regelungen zur **Verlustverrechnung**,
- die **grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmenserträgen** und
- die Einführung eines modernen **Gruppenbesteuerungssystems** anstelle der bisherigen Organschaft.

**Hinweis:**

Nach derzeitigem Stand ist eine umfangreiche Reform der Unternehmensbesteuerung eher unwahrscheinlich. Möglicherweise gelingt es aber, punktuell das Unternehmensteuerrecht auf eine modernere Basis zu stellen.

Keine Aussagen enthält der Koalitionsvertrag zur Weiterentwicklung des Steuerbilanzrechts. Nach der weiteren Ablösung der steuerlichen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wären Überlegungen zu einem eigenständigen Steuerbilanzrecht dringend angeraten.

## 6 Weitere Änderungen bei der Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer sind mittelfristig verschiedene Änderungen vorgesehen. Herauszustellen sind folgende Pläne:

- Abbau der steuerlichen Ungleichbehandlung bei **Postdienstleistungen**, wobei die „Grundversorgung der Bürger mit Postdienstleistungen“ nach wie vor steuerfrei bleiben soll.
- Grundsätzlich soll der Katalog der Leistungen, die unter den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 7 % fallen, überprüft werden. Ob dies zu einer Einschränkung oder zu einer Ausweitung führt, wird offen gelassen.
- Prüfung, ob **kommunale Entsorgungsunternehmen** umsatzsteuerlich erfasst werden, was letztlich zu Gebührenerhöhungen für die Bürger führen würde. Im Ergebnis sollen damit private Entsorgungsunternehmen, welche auf ihre Leistungen Umsatzsteuer abführen müssen, steuerlich nicht mehr schlechter gestellt werden als kommunale Anbieter, die nach derzeitigem Recht grundsätzlich keine Umsatzsteuer zahlen müssen.

Ferner sollen verschiedene Systemfragen bei der Umsatzsteuer aufgegriffen werden. So soll eine Umstellung auf eine Ist-Besteuerung geprüft werden. Auch wird Handlungsbedarf bei den ermäßigten Mehrwertsteuersätzen gesehen.

**Hinweis:**

Bei der Umsatzbesteuerung kann durchaus mit deutlichen Änderungen gerechnet werden. Motor hierbei sind allerdings neben der EuGH-Rechtsprechung auch die geänderten Vorgaben von Seiten der EU. Kernproblem bei der Umsatzbesteuerung ist nach wie vor die hohe Anfälligkeit des Systems gegen Steuerbetrug. Schritte hiergegen sind bislang erweiterte formale Anforderungen und Meldepflichten sowie daneben auch eine Ausweitung der Verlagerung der Abführungspflicht auf den Leistungsempfänger (sog. Reverse-Charge-Verfahren) bei grenzüberschreitenden Lieferungen.

## Beilage „Abgabe- und Zahlungstermine 2010“

zum Mandanten-Rundschreiben „Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2009/2010“

### 1 Wichtige Steuertermine 2010<sup>1</sup>

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

Monat	Termin <sup>2,3</sup>	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	11.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2009 Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2009 11/2009 11/2009	IV/2009
	15.1. (18.1.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(12/2009)	
Februar	10.2. (15.2.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2010 12/2009	IV/2009
	15.2. (18.2.)	<sup>1/11</sup> Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung 2010		
	15.2. (18.2.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	(1/2010)	
März	10.3. (15.3.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	2/2010	I/2010
	15.3. (18.3.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(2/2010)	
April	12.4. (15.4.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2010 2/2010	I/2010
	15.4. (19.4.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(3/2010)	
Mai	10.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2010 3/2010	I/2010 II/2010
	17.5. (20.5.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	(4/2010)	
Juni	10.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	5/2010 4/2010	II/2010
	15.6. (18.6.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(5/2010)	
Juli	12.7. (15.7.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2010 5/2010	II/2010
	1.7. (5.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	15.7. (19.7.)	(Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	(6/2010)	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer,	7/2010	

	16.8. (19.8.)	Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	6/2010 (7/2010)	II/2010 III/2010
September	10.9. (13.9.)  15.9. (20.9.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	8/2010  7/2010  (8/2010)	   III/2010
Oktober	11.10. (14.10.)  15.10. (18.10.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug, Steuerabzug für Aufsichtsratsvergütungen Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	9/2010  8/2010 (9/2010)	   III/2010
November	10.11. (15.11.)  15.11. (18.11. <sup>2</sup> )	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung (Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer), Gewerbesteuer, Grundsteuer	10/2010  9/2010 (10/2010)	   III/2010 IV/2010
Dezember	10.12. (13.12.)  15.12. (20.12.)	Kapitalertragsteuer <sup>4</sup> , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzug Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer (Feuerschutzsteuer, Versicherungsteuer)	11/2010  10/2010  (11/2010)	   IV/2010

<sup>1</sup> Vgl. auch die folgenden Hinweise.

<sup>2</sup> Durch regionale Feiertage können sich Abweichungen ergeben.

<sup>3</sup> Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet.

<sup>4</sup> Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

## 2 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungsterminen

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

### a) Einzelne Steuerarten

#### aa) Umsatzsteuer

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

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

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

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

**Hinweis:**

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz wurden die Grenzen von 6 136 € bzw. 512 € auf 7 500 € bzw. 1 000 € Umsatzsteuer angehoben.

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

**bb) Lohnsteuer**

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

Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €, aber mehr als 1 000 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldezeitraum. Die Lohnsteuer-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahres (IV. Quartal) abzugeben. Hat die Lohnsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 800 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldezeitraum. Abgabetermin ist dann der 10.1. des Folgejahres.

**Hinweis:**

Bei der Lohnsteuer gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

Mit dem Steuerbürokratieabbaugesetz wurden die Grenzen von 3 000 € bzw. 800 € auf 4 000 € bzw. 1 000 € Lohnsteuer angehoben.

**cc) Bauabzugssteuer**

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

**dd) Grundsteuer**

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

## b) Termine am Wochenende oder Feiertag

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

## c) Schonfristen

### aa) Abgabefrist

Wird eine Umsatzsteuer-Voranmeldung, Lohnsteuer-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen.

#### Hinweis:

Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen.

### bb) Zahlungs-Schonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, werden **Säumniszuschläge** verwirkt. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Fällt der dritte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, endet die Frist mit Ablauf des nächsten Werktags. Diese Zahlungs-Schonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

Die Finanzämter setzen aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag fest, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines Verspätungszuschlags drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung gewährleistet werden.

#### Hinweis:

Eine Zahlung durch den Steuerpflichtigen nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten, z.B. durch einen Fehler der Bank, setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Denn wer seine Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlt, ist kein pünktlicher Steuerzahler und gilt nicht als erlasswürdig.