

Mandanteninformation

Steuerliche Informationen und Dispositionen zum Jahreswechsel 2010/2011

Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit dem Jahresende 2010 werden sich wieder bedeutsame steuerliche Änderungen ergeben: Steuerliche Begünstigungen fallen weg, wie z.B. die degressive Abschreibung, Neuerungen z.B. durch das Jahressteuergesetz 2010 treten in Kraft.

Im Hinblick darauf sollen Ihnen die folgenden Ausführungen einen Überblick über die Änderungen geben und Gestaltungsmöglichkeiten bis zum Jahresende aufzeigen, um womöglich drohende Steuerfallen zu vermeiden.

A. Einschränkung steuerlicher Begünstigungen zum Jahresende

I. Degressive Abschreibung nur noch bei Investitionen im Jahr 2010

(1) Für Gewerbetreibende, Freiberufler und Land- und Forstwirte besteht letztmals bei der Anschaffung oder Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens vor dem 01.01.2011 die Möglichkeit, die Abschreibung degressiv vorzunehmen.

Die degressive Abschreibung beträgt das 2,5-fache der linearen Abschreibung, höchstens aber 25 %, und führt deswegen in den ersten Nutzungsjahren der Neuinvestition zu Steuerminderungseffekten.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

II. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

(2) Kleine und mittlere Unternehmen können den steuerpflichtigen Gewinn außerbilanziell durch die Bildung eines sogenannten Investitionsabzugsbetrages mindern. Anspruchsberechtigt sind Sie, wenn das Eigenkapital Ihres Betriebes (inkl. Rücklagen) zum Ende des Jahres, für das der Investitionsabzugsbetrag begehrt wird, nicht mehr als 335.000 € beträgt. Ermitteln Sie den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, darf er nicht mehr als 200.000 € ausmachen. Beide Grenzbeträge verstehen sich als Größen vor Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages, können durch diesen also nicht beeinflusst werden.

Hinweis: Die Eigenkapital- wie auch die Gewinngrenze sind zur Konjunkturförderung heraufgesetzt worden. Sie gelten nur für Wirtschaftsjahre, die in den Jahren 2009 und 2010 enden. Für die Jahre ab 2011 kann ein Investitionsabzugsbetrag nur

beansprucht werden, wenn bei Bilanzierenden das Eigenkapital 235.000 € und bei Einnahmenüberschussrechtern der Gewinn 100.000 € nicht überschreitet. Land- und Forstwirte können den Investitionsabzugsbetrag geltend machen, falls der Wirtschaftswert Ihres Betriebes nicht mehr als 175.000 € beträgt (ab 2011 liegt die Grenze wieder bei 125.000 €). Ermitteln Sie Ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung, kann alternativ die Gewinngrenze herangezogen werden.

(3) Der Investitionsabzugsbetrag kann für neue oder gebrauchte bewegliche Anlagegüter, die Sie in den nächsten drei Jahren anzuschaffen oder herzustellen beabsichtigen, im Umfang von bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen werden. Begünstigt sind nur Investitionsvorhaben, die mindestens in einem Umfang von 90 % für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden (damit scheidet regelmäßig die Inanspruchnahme für einen Unternehmer-Pkw

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

aus). Höchstens können 200.000 € geltend gemacht werden (folglich ist ein Investitionsvolumen von bis zu 500.000 € begünstigt).

Wichtiger Hinweis: Die beabsichtigten Investitionen sind in einer Liste aufzuführen. Dabei reicht eine stichwortartige Angabe der betriebsinternen Bestimmung aus. Mit dem Stichwort „Bürotechnik-Gegenstand“ sind etwa Computer, Drucker, Faxgeräte, Telefone und Kopierer, mit dem Stichwort „Büroeinrichtungsgegenstand“ Schreibtische, Stühle, Rollcontainer, Regale und Dekorationsgegenstände abgedeckt. Sie müssen sich infolgedessen nicht von vornherein entscheiden, welchen Gegenstand in der jeweiligen Gruppe Sie anschaffen werden. Es sind aber die Stückzahlen und die Summe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben (also z.B. für fünf Bürostühle, zwei Schreibtische und ein Regal: „8 Büroeinrichtungsgegenstände, insges. 3.000 €). Entscheiden Sie sich demgegenüber für eine einzelnde Angabe in der Liste der Investitionsob-

jekte, sind Sie daran gebunden, können mithin später nicht ein anderes Objekt aus der Investitionsgütergruppe begünstigt anschaffen.

(4) Bei Durchführung der Investition ist der Gewinn um den für das entsprechende Wirtschaftsgut beanspruchten Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell zu erhöhen. Zugleich kann ein gewinnmindernder Abzug von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Investitionsgutes vorgenommen werden (höchstens im Umfang des zuvor beanspruchten Investitionsabzugsbetrages). Diese Möglichkeit der Neutralisation der Gewinnerhöhung scheidet naturgemäß aus, soweit Sie die Investition überhaupt nicht oder nicht in der vorgesehenen Höhe tätigen. Spätestens nach Ablauf von drei Jahren kommt es dann in Höhe der nicht erfolgten Investition zu einer rückwirkenden Gewinnerhöhung im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags, was Nachzahlungszinsen auslösen kann. Diese Rechtsfolge tritt auch ein, wenn Sie die Investition zwar wie geplant durchfüh-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ren, das Investitionsgut aber nicht bis zum Ende des folgenden Jahres zu mindestens 90 % betrieblich nutzen (es also entnehmen oder verkaufen).

Hinweis: Um der Zinsfestsetzung zu entgehen oder sie zu mindern, besteht die Möglichkeit, den Investitionsabzugsbetrag freiwillig vor Ablauf des Dreijahreszeitraums aufzulösen, sollte sich herausstellen, dass Sie die betreffende Investition nicht tätigen werden.

(5) Eine zusätzliche Möglichkeit zur Gewinnminderung steht Ihnen offen, wenn Sie einen beweglichen Anlagegegenstand anschaffen oder herstellen (unabhängig davon, ob Sie zuvor für dieses Wirtschaftsgut den Investitionsabzugsbetrag beansprucht haben) und Ihr Betrieb zum Ende des letzten Jahres vor der Investition nicht die in Tz. 2 genannten Größenkriterien überschreitet: Es kann dann zusätzlich zur planmäßigen – linearen oder degressiven – Abschreibung eine Sonderabschreibung von bis zu 20 % der Anschaf-

fungs- oder Herstellungskosten (gegebenenfalls gemindert um einen übertragenen Investitionsabzugsbetrag, siehe Tz. 2) geltend gemacht werden. Insgesamt können durch Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu 52 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten abgezogen werden (40 % + 20 % von den verbleibenden 60 % Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

B. Wichtiges für Unternehmer

I. GWG und Poolabschreibung

(6) Erstmals gilt wieder – wie vor dem 01. Januar 2008 – für selbständig nutzbare und bewertbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Anschaffungskosten von bis zu 410 € (netto), die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, das Wahlrecht zur Sofortabschreibung.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

(7) Alternativ können Sie für alle abnutzbaren beweglichen Anlagegüter, die selbständig nutzbar sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (ohne Vorsteuern) mehr als 150 €, aber nicht mehr als 1.000 € betragen, die Poolabschreibung über fünf Wirtschaftsjahre vornehmen. Bitte beachten Sie, dass ein Nebeneinander der GWG-Sofortabschreibung sowie der Poolabschreibung in ein und demselben Wirtschaftsjahr ausgeschlossen ist; vielmehr ist das Wahlrecht zwischen Poolabschreibung und GWG-Sofortabschreibung wirtschaftsjahrbezogen auszuüben.

Gestaltungshinweis: Anders als die lineare oder degressive AfA ist die Poolabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Investitionsgutes nicht zeitanteilig auf den Monat der Durchführung der Investition und den Folgezeitraum beschränkt. Aus diesem Grunde kann sich die Überlegung auftun, die Poolabschreibung für begünstigte Anlagegüter bis zu Netto-Investitionskosten von 1.000 € anzusetzen.

Im Gegenzug ist zu berücksichtigen, dass dann zum einen im betreffenden Jahr nicht die GWG-Sofortabschreibung und zum anderen für begünstigte Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- oder Herstellungskosten von weniger als 1.000 € auch dann nicht die lineare oder degressive AfA nach Maßgabe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gewählt werden kann, wenn diese weniger als fünf Jahre beträgt (z.B. Laptops).

II. Abschreibung nach Einlage

(8) Haben Sie ein Wirtschaftsgut nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein Betriebsvermögen eingelegt, bestimmt das Gesetz, dass zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage die „Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringering, Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen“ vermindert werden, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind. Die Finanzverwaltung leitete daraus ab,

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

die weitere AfA nach Einlage bestimme sich nach den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Auffassung hat die Rechtsprechung nun abgelehnt. Vielmehr tritt der Teilwert an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wenn die Anschaffung oder Herstellung im Zeitpunkt der Einlage mehr als drei Jahre zurückliegt. Durch das Jahressteuergesetz 2010 wird dies gesetzlich klargestellt. Zu Gunsten der Steuerpflichtigen soll zudem die Einschränkung erfolgen, dass eine Minderung um die AfA-Beträge nur stattfindet, soweit der Einlagewert stille Reserven in Höhe der vorgenommenen Abschreibungen enthält. Daraus resultiert, dass bei einem Einlagewert, der unter den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten liegt, nicht sämtliche bereits beanspruchten Abschreibungen abzuziehen sind, sondern nur Abschreibungen in der Höhe, die den im Einlagewert enthaltenen stillen Reserven entsprechen.

Gestaltungshinweise: Steuerliches Optimierungspotential besteht, in-

dem die Einbringung steuerlich nicht verhafteten Privatvermögens (zumeist ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude mehr als zehn Jahre nach seiner Anschaffung oder Herstellung) zumindest teilweise gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft vorgenommen wird: In diesem Fall ist die AfA-Bemessungsgrundlage nach Einbringung der ungekürzte Verkehrswert.

III. BilMoG und Steuerbilanz

(9) Die neuen handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, welche durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) kodifiziert werden, sind verpflichtend auf Jahres- und Konzernabschlüsse für das erste nach dem 31.12.2009 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden (regelmäßig also für ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2010 oder ein abweichendes Geschäftsjahr 2010/2011).

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Anmerkung: Die Vorschriften können wahlweise bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre angewandt werden. Eine solche vorgezogene Anwendung der Vorschriften kann jedoch nicht selektiv, sondern nur insgesamt erfolgen.

(10) Bereits verpflichtend für sämtliche Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden (also für ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr 2009 oder ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2009/2010), ist die Neufassung von § 5 EStG anzuwenden, damit entfällt bereits für den Veranlagungszeitraum 2009 das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit.

Anmerkung: Nach Auffassung des IDW ist es aber nicht zu beanstanden, wenn im Geschäftsjahr 2009 noch nach dem Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit verfahren wird, sofern dieses vor dem 29.05.2009 – dem Inkrafttreten des BilMoG – begonnen hat. Damit kann der Vorteil verbunden sein, einen Ertrag, der in der Steuerbilanz durch die Ausübung eines steuerlichen

Wahlrechts neutralisiert wird, für das Jahr 2009 nicht als solchen in der Handelsbilanz ausweisen zu müssen, sondern ihn in einem Sonderposten mit Rücklageanteil „verstecken“ zu können. Diese Möglichkeit eröffnet sich aber für derartig steuerlich begünstigte Erträge in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2009 beginnen, in keinem Falle mehr.

(11) Die Neufassung des § 5 Abs. 1 EStG umschließt die folgenden Elemente:

a) Das Maßgeblichkeitsprinzip wird beibehalten: Der Ansatz sowie die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz hat nach Maßgabe der Handelsbilanz zu erfolgen. Dies gilt aber nur, soweit dem keine steuerrechtliche Sonderregelung entgegensteht. Diesem steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalt kommt in Anbetracht der zahlreichen handelsrechtlichen Sonderregelungen erhöhte Bedeutung zu.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

b) Nach § 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 2 EStG sind steuerrechtliche Wahlrechte autonom auszuüben. Tatsächlich entfällt aber nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG nicht nur die Notwendigkeit, sondern auch die Möglichkeit, steuerrechtliche Wahlrechte korrespondierend auch in der Handelsbilanz abzubilden. Dies wiederum bedingt, dass steuerrechtlich sinnvolle Abschreibungen und Rücklagenbildungen das Handelsbilanzbild nicht verschlechtern.

c) Voraussetzung für die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechtes ist nach § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG die Aufnahme der nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert angesetzten Wirtschaftsgüter in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. In diesen Verzeichnissen sind nachzuweisen:

- der Tag der Anschaffung oder Herstellung;
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten;

- die Vorschrift des ausgeübten Wahlrechts und
- die vorgenommenen Abschreibungen.

Anmerkung: Nicht von der Verpflichtung zur Aufnahme in das besondere Verzeichnis umschlossen ist die Bildung von steuerlichen Rücklagen.

(12) Die Aufhebung des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit hat insbesondere Bedeutung für die Übertragung stiller Reserven nach Maßgabe des § 6b EStG oder der R 6.6 EStR 2008 sowie die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes um die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG und nach Maßgabe des § 7g Abs. 2 S. 2 EStG um die bis zu 40 %, höchstens jedoch um einen geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag. Einen weiteren Anwendungsfall stellt das Wahlrecht der R 6.5 Abs. 2 EStR 2008 dar, Zuschüsse für die Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern mindernd hinsichtlich des Ausweises der Anschaffungs- oder

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Herstellungskosten zu berücksichtigen.

(13) Ist ein Wirtschaftsgut voraussichtlich dauerhaft im Wert gesunken, kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG bei Gewinnermittlung im Wege der Bilanzierung (nicht aber bei Einnahmenüberschussrechnung) der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Der Ansatz des niedrigeren Teilwertes bei voraussichtlich dauernder Wertminderung ist ein steuerliches Wahlrecht. Deshalb kann erstmals für Wirtschaftsjahre, die im Jahr 2009 enden, unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz auf den Ansatz des niedrigeren Teilwertes auch verzichtet werden.

Dadurch werden die folgenden Gestaltungsansätze eröffnet:

- In einem Verlustjahr kann auf den Ansatz des niedrigeren Teilwertes verzichtet werden, um einen etwaig im entsprechenden Veranlagungszeitraum nicht ausgleichsfähigen Verlust zu vermeiden oder zumindest nicht zu erhöhen.

- Eine Körperschaft, die im Wert dauerhaft gesunkene Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft hält, kann insoweit auf den Ansatz des niedrigeren Teilwertes verzichten, weil sich dieser nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG nicht steuermindernd auswirkt. Damit wird zugleich die Notwendigkeit einer späteren Zuschreibung nach Werterhöhung eliminiert, die im Umfang von 5 % gemäß § 8b Abs. 2 S. 3 Abs. 3 S. 1 KStG auch zu einer Erhöhung des Einkommens führt.

Anmerkung: Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll zu prüfen sein, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt, wenn der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr den Ansatz des niedrigeren Teilwertes vorgenommen hat, in einem folgenden Jahr aber auf den Nachweis der dauernden Wertminderung verzichtet und die Wertzuschreibung vornimmt (z.B. zur Nutzung von Verlustvorträgen). Dadurch wird aber nicht ein erstmaliger Verzicht auf den Ansatz des niedrigeren Teilwertes beschnit-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ten, sondern lediglich eine willentliche Zuschreibung (trotz fortbestehenden gesunkenen Teilwerts) zu verhindern gesucht.

(14) Weitere Konsequenz aus der Neufassung von § 5 Abs. 1 EStG ist, dass Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, in der Steuerbilanz abweichend von der Handelsbilanz ausgeübt werden können. Davon ist beispielsweise das Wahlrecht betroffen, für gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens die Bewertung nach einem Verbrauchsfolgeverfahren vorzunehmen (§ 256 HGB / § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG). Ermöglicht wird auch die lineare Abschreibung eines Anlagegutes in der Handelsbilanz, welches steuerlich degressiv abgeschrieben wird (§ 253 HGB / § 5 Abs. 6 i.V.m. § 7 Abs. 2 EStG). Die autonome Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes dürfte sich auch auf die Vornahme des Sofortabzugs für GWG, die alternative Wahl der Poolabschreibung sowie die Einbeziehung von Verwaltungskosten und anderen

fakultativ berücksichtigungsfähigen Elementen in die Herstellungskosten erstrecken (s. dazu aber die folgende Tz.).

Anmerkung: Ein unterschiedlicher Ansatz in Handels- und Steuerbilanz wird aber nicht im Hinblick auf die Einschätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Anlagegüter eröffnet, weil insofern kein Wahlrecht gegeben ist, sondern die Schätzung einer für zutreffend erachteten Größe vorgenommen wird. Trägt sich der Kaufmann mit dem Gedanken, in der Handelsbilanz von den amtlichen AfA-Tabellen abweichend über einen längeren Zeitraum abzuschreiben, so schlägt dieser längere Abschreibungszeitraum gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 Halbsatz 1 EStG („Maßgeblichkeitsprinzip“) auch auf die Steuerbilanz durch. Eine längere Abschreibungsdauer, als in den amtlichen AfA-Tabellen niedergelegt, akzeptiert die Finanzverwaltung, nur eine kürzere grundsätzlich nicht.

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Gestaltungshinweis: Eröffnet wird durch die Neufassung von § 5 Abs. 1 EStG insoweit eine handels- und zugleich steuerrechtliche Optimierung, indem steuerlich das Wahlrecht im Hinblick auf einen größtmöglichen Aufwand, handelsrechtlich hingegen mit Bezug auf einen höchstmöglichen Aktivposten ausgeübt wird.

(15) Die Finanzverwaltung leitet aus der Aufgabe des Prinzips der umgekehrten Maßgeblichkeit darüber hinaus her, dass bei der steuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten auch anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie der betrieblichen Altersversorgung verpflichtend anzusetzen seien. Nach § 255 Abs. 2 S. 3 HGB liegen indes mit den Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie den sozialen Aufwendungen des Unternehmens keine Herstellungskosten vor, vielmehr dürfen diese Aufwandspositionen nur wie Herstellungskosten behandelt werden. Sie werden damit als Herstellungskosten fingiert. Im Hinblick auf die aufgekommene Kri-

tik ist die vorgeblich verpflichtende Herstellungskostenuntergrenze für Wirtschaftsjahre, die vor Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung zu R 6.3 EStR 2008 enden, nicht obligatorisch.

(16) Das BilMoG führt des Weiteren zu folgenden Unterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz:

a) Nach BilMoG können selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden. Dieses Ansatzwahlrecht findet jedoch nur auf jene selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens Anwendung, mit deren Entwicklung Sie in Geschäftsjahren begonnen haben, die nach dem 31.12.2009 beginnen. In steuerlicher Hinsicht tritt durch das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht indes keine Änderung ein, da § 5 Abs. 2 EStG fort gilt, so dass für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Posten in der Steuerbilanz nur anzusetzen ist, wenn sie entgeltlich erworben werden.

Gestaltungshinweis: Durch die Ausübung des Aktivierungswahlrechts können Sie steuerneutral in der Handelsbilanz stille Reserven bilden. Beachtlich ist aber, dass mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie entsprechende Personengesellschaften i.S. des § 264a HGB nach § 285 Nr. 22 HGB im Anhang den Gesamtbeitrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie den davon auf die selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallenden Betrag anzugeben haben, wenn vom Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht wird.

b) Nach § 256a S. 2 HGB kann es zu einem Ausweis nicht realisierter Währungsgewinne für auf fremde Währung lautende Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von einem

Jahr oder weniger im handelsrechtlichen Rechnungswesen kommen. Steuerrechtlich gilt demgegenüber nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG das Anschaffungskostenhöchstprinzip, welches aufgrund des steuerlichen Bewertungsvorbehalts gemäß § 5 Abs. 6 EStG Vorrang vor § 256a HGB genießt. Demzufolge kommt es in der Steuerbilanz in keinem Falle zu einem Ausweis unrealisierter Währungsgewinne.

c) Gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Rückstellungen in der Handelsbilanz „in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages“ anzusetzen. Damit sind im Rahmen der Bewertung künftige Preis- und Kostensteigerungen zu berücksichtigen, sofern für diese ausreichend objektive Hinweise vorliegen.

In der Steuerbilanz dürfen demgegenüber künftige Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

d) Im Hinblick auf die Bewertung von Pensionsrückstellungen kommt es in der Handelsbilanz zum Ausweis bislang stiller Lasten, indem sie im Grundfall gemäß § 253 Abs. 2 S. 1 HGB einzeln unter Zugrundelegung ihrer Restlaufzeit unter Einbeziehung künftiger Gehaltsentwicklungen zu bewerten und mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz (hergeleitet aus den Verhältnissen der letzten sieben Geschäftsjahre) abzuzinsen sind.

Bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren beträgt der Abzinsungszinssatz gemäß § 253 Abs. 2 HGB mit Stand vom 30.09.2010 5,17 % und liegt damit erheblich unter dem der Ermittlung der Pensionsrückstellung im steuerlichen Sinne gemäß § 6a EStG zugrunde liegenden Zinssatz von 6 %. Handelsrechtlich besteht die Möglichkeit, eine notwendig werdende Zuführung zur Pensionsrückstellung bis spätestens zum

31.12.2024 in jedem Geschäftsjahr zu mindestens 1/15 anzusammeln. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, ist indes der Gesamtbetrag der Verpflichtung im Anhang anzugeben. Dies gilt auch für kleine Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i.S. des § 264a HGB: Durch die Ausübung des Wahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 S. 1 EGHGB kann mit hin der Ausweis der stillen Lasten in der Handelsbilanz nicht vermieden werden.

IV. Sicherung des Schuldzinsenabzugs

(19) Bei der Aufnahme von Darlehen für betriebliche Zwecke ist bei Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) zu beachten, dass es aufgrund von Entnahmen zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs kommen kann. Diese droht, wenn die Summe der Entnahmen seit dem 01.01.1999 (zuvor getätigte Entnahmen sollen ebenso wie in früheren Jahren stehen gelassene Gewinne

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

unberücksichtigt bleiben) höher ist als jene der Gewinne und Einlagen. In diesem Falle sind die Schuldzinsen im Umfang von 6 % der so ermittelten Überentnahme, höchstens aber mit dem Betrag nicht abzugsfähig, der sich ergibt, wenn die tatsächlichen Zinsaufwendungen und die Zinsen für Investitionskredite um einen Freibetrag von 2.050 € gekürzt werden.

Hinweis 1: Ein erlittener Verlust mindert nur eine aus Vorjahren vorgetragene „Unterentnahme“ (den Betrag, um den die Gewinne und Einlagen die Entnahmen übersteigen). Ist keine Unterentnahme vorhanden, führt der Verlust nicht zu einer Minderung des Schuldzinsenabzugs, sondern wird vorgetragen.

Hinweis 2: Bei Personengesellschaften (OHG, KG) ist seit 2008 (mit Übergangsregelung für frühere Jahre) je Gesellschafter getrennt zu ermitteln, ob von einer Überentnahme auszugehen ist. Die Überentnahme eines Gesellschafters kann folglich nicht mehr durch die stehen gelas-

senen Gewinne eines anderen kompensiert werden. In jedem Fall wird der Freibetrag von 2.050 € nur einmal gewährt.

Gestaltungshinweis: Einer drohenden Überentnahme zum Ende des Jahres 2010 kann entgegengewirkt werden, indem Sie eine entsprechende Einlage in das Betriebsvermögen leisten. Diese können Sie später wieder entnehmen, doch sollte dies nicht in gleicher Höhe und zeitlicher Nähe zur Einlage erfolgen.

(20) Aufgrund einer äußerst komplexen Regelung kann es zu einer Beschränkung des Schuldzinsenabzugs unabhängig von der Höhe der Einnahmen kommen (sog. Zins-schranke). Von dieser Einschränkung sind aber keinesfalls Betriebe (auch Kapitalgesellschaften) betroffen, bei denen der Saldo aus Zinsaufwendungen und Zinserträgen weniger als 3 Mio. € beträgt.

Hinweis: Wird die Freigrenze überschritten und greift keine der engen Ausnahmeregelungen, wird der Ab-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

zug der Zinsen auf 30 % des Gewinns vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (sog. EBITDA) beschränkt. Nicht abziehbare Schuldzinsen werden in spätere Jahre vorgetragen.

C. Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Ausschüttungspolitik

(21) Sind Sie als Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) beteiligt und können Sie – gemeinsam oder mit anderen Gesellschaftern – Einfluss auf den Zeitpunkt und die Höhe einer Gewinnausschüttung nehmen, kann folgendes zu bedenken sein:

a) Unabhängig vom Zeitpunkt der Auszahlung schuldet die Kapitalgesellschaft eine Kapitalertragsteuer von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt 26,375 %) auf den Ausschüttungsbetrag, die am Tag nach der Beschlussfassung fällig wird.

b) Die Gewinnausschüttung gilt im steuerlichen Sinne als Ihnen zugeflossen, wenn Sie über sie verfügen können. Dies setzt regelmäßig keinen Zufluss der Ausschüttung auf Ihr Konto voraus. Vielmehr gilt die Gewinnausschüttung bei einer leistungsfähigen Kapitalgesellschaft bereits bei Gutschrift auf einem Verrechnungskonto als zugeflossen. Bei beherrschenden Gesellschaftern ist der Tag des Gesellschaftsbeschlusses maßgeblich. Steuerliche Konsequenzen ergeben sich daraus für Sie aber nur, wenn Sie die Beteiligung in einem Betriebsvermögen halten oder – zur Sicherung des Schuldzinsenabzugs – zur tarifären Belastung optiert haben (s. dazu unten Tz. 30). Im Übrigen ist Ihre Steuerbelastung insoweit grundsätzlich mit der durch die Kapitalgesellschaft abgeführten Steuer von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag abgegolten.

(22) Eine Besonderheit ist zu berücksichtigen, wenn Sie zu mindes-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

tens 1 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und erwägen, Anteile zu veräußern (s. dazu auch Tz. 21): Ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile unterliegt im Umfang von 60 % der tarifären Belastung (woraus sich im Spitzensteuersatz eine Belastung von 27 % ergibt), während eine Gewinnausschüttung nur mit 25 % (jeweils zuzüglich Solidaritätszuschlag) steuerpflichtig ist.

Gestaltungshinweis: Beläuft sich Ihr Grenzsteuersatz auf mehr als 41,6 %, kann deswegen vor einer Anteilsveräußerung aus Gründen der steuerlichen Optimierung eine Gewinnausschüttung für frühere Jahre und – bei einer GmbH – eine Vorabausschüttung für das laufende Jahr sinnvoll sein.

II. Anteilsübertragung

(23) **Vorsicht, Gestaltungsfalle!**

Sollten Sie derzeit überlegen, Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu veräußern oder unentgeltlich zu

übertragen, berücksichtigen Sie bitte, dass die Anteile in dem Zeitpunkt übergehen, in denen der Erwerber die maßgeblichen Gesellschafterrechte erlangt (Stimmrecht und Gewinnbezugsrecht). Wird nach dem Übergang der Anteile eine Gewinnausschüttung beschlossen, so wird diese dem neuen Anteilsinhaber unabhängig davon zugerechnet, ob er sie behalten darf oder an den Anteilsübertragenden abtreten muss.

Gestaltungshinweis: Die Regelung, eine nach Anteilsübertragung beschlossene Gewinnausschüttung für frühere Jahre stehe noch dem Alt-Gesellschafter zu, führt mithin zu einer Mehrfachbesteuerung: Der neue Gesellschafter versteuert die Gewinnausschüttung, der Alt-Gesellschafter exakt denselben Betrag als Veräußerungspreis (in selber Höhe hat der Neu-Gesellschafter Anschaffungskosten für seine Anteile, was sich indes erst im Zeitpunkt der nochmaligen Anteilsveräußerung oder Liquidation der Gesellschaft steuerlich auswirkt). Zu empfehlen ist, statt der Weiterleitung der Ge-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

winnausschüttung eine Ausschüttung vor Anteilsveräußerung zu beschließen.

(24) **Gefahr der Verluststreichung!** Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals (oder der Stimmrechte) an einer Kapitalgesellschaft, die Verluste erlitten hat, auf einen Erwerber (oder eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen) übertragen, führt dies grundsätzlich zu einer Streichung der festgestellten Verluste nach Maßgabe der übertragenen Beteiligungsquote. Werden innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übertragen, wird sogar der gesamte Verlust gestrichen. Betroffen von dieser Verlustvernichtung sind entgeltliche wie auch unentgeltliche Anteilsübertragungen (nicht aber Erbfälle sowie Fälle der unentgeltlichen vorweggenommenen Erbfolge).

III. Liquidation – Steuervorteile in im Jahr 2010 sichern

(25) Haben Sie aus der Beteiligung an Ihrer Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt Einnahmen erzielt, dann fällt ein bis zum Jahr 2010 realisierter Liquidationsverlust nicht unter das Teileinkünfteverfahren (Ansatz nur zu 60 %), sondern wirkt sich in vollem Umfang aus. Durch das Jahressteuergesetz 2010 kann jedoch ein ab dem Veranlagungszeitraum 2011 realisierter Liquidationsverlust nur noch zu 60 % steuerlich berücksichtigt werden. Ein Verlust ist grundsätzlich dann realisiert, wenn sich aus der Auflösungsbilanz ergibt, dass nach vorheriger Einstellung des Betriebs kein realisier- und ausgebbares Vermögen mehr vorhanden ist.

D. Wichtiges für Personenernehmen

I. Begünstigung nicht entnommener Gewinne

(26) Ermitteln Sie den Gewinn aus einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit durch Bilanzierung? Dann

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

können Sie den Antrag stellen, dass ein nicht entnommener Gewinn - anteilig oder vollständig – zu einem ermäßigten Steuersatz von 29,8 % (einschließlich Solidaritätszuschlag) besteuert wird (hinzu tritt gegebenenfalls die Kirchensteuer). Diesen Antrag können Sie auch stellen, wenn Sie zu mehr als 10 % an einer bilanzierenden Personengesellschaft beteiligt sind oder Ihr Gewinnanteil aus der Beteiligung mehr als 10.000 € beträgt.

(27) Kehrseite der günstigen Besteuerung ist, dass Entnahmen in einem späteren Jahr, soweit sie die Summe des in jenem Jahr auf Sie entfallenden Gewinns und der von Ihnen getätigten Einlagen übersteigen, unabhängig von Ihrem persönlichen Steuersatz eine Nachsteuer von 26,375 % (gegebenenfalls zusätzlich Kirchensteuer) auf den überschießenden Entnahmebetrag auslösen. Diese Konsequenz kann insbesondere in Verlustjahren drohen. Es ergibt sich dadurch eine Gesamtsteuerbelastung von 49,8 %.

Gestaltungshinweise: Die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes empfiehlt sich nur, wenn Sie einem hohen persönlichen Steuersatz unterliegen und längerfristig nicht auf höhere Entnahmen aus dem Betrieb angewiesen sind. Zu berücksichtigen ist zudem, dass sich die drohende Nachversteuerung wie ein Riegel vor vorhandene Rücklagen schiebt, weil das Gesetz unterstellt, dass bei einer Überentnahme zunächst der begünstigt besteuerte Gewinn und erst dann die Alt-Rücklage entnommen werden. Aus diesem Grunde kann erwägenswert sein, vor der erstmaligen Inanspruchnahme der begünstigten Besteuerung im wirtschaftlich vertretbaren Umfang Entnahmen zu tätigen.

II. Pensionszusagen an Gesellschafter

(28) Haben Sie als Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Pensionszusage erhalten (unter Umständen noch durch eine Kapitalgesellschaft, die später in eine Perso-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

nengesellschaft umgewandelt wurde), führt die jährliche Zuführung zur Pensionsrückstellung auf der Ebene der Gesellschaft zu Aufwand (den auch Ihre etwaigen Mitgesellschafter mittragen), wohingegen Sie sie in voller Höhe als sogenannte Sonderbetriebseinnahme zu erfassen haben. Die sich daraus ergebende Diskrepanz kann steuerunschädlich durch eine Änderung in der Gewinnverteilungsabrede beseitigt werden. Lassen Sie sich dazu bitte individuell beraten, auch wegen Übergangsregelungen zu Altfällen.

III. Verluste bei Kommanditisten

(29) Sind Sie Kommanditist einer Personengesellschaft, stiller Gesellschafter oder Unterbeteiligter? Dann kann zum Jahresende zu prüfen sein, ob aus der Beteiligung ein Verlust droht, der Ihr Eigenkapitalkonto bei der Gesellschaft übersteigt. Soweit dies der Fall sein sollte, ist der Verlust nicht mit positiven Einkünften aus anderen Quellen ausgleichsfähig, sondern nur mit zukünftigen

Gewinnen aus derselben Beteiligung.

Gestaltungshinweise: Dieser Versagung des Verlustausgleichs können Sie entgehen, indem Sie rechtzeitig vor Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft eine Einlage in der voraussichtlichen Verlusthöhe erbringen (über den Verlustanteil hinausgehende Einlagen sollten vermieden werden, weil sie bei Fortbestehen des negativen Kapitalkontos in Folgejahren keinen erweiterten Verlustausgleich ermöglichen). Mit der Einlage muss kein Liquiditätsfluss verbunden sein; Sie können etwa auch die Aufrechnung mit einer Forderung erklären, die Sie gegenüber der Personengesellschaft haben, oder eine Bankverbindlichkeit übernehmen, für die Sie ohnehin haften oder bürgen. Eine andere Möglichkeit, zum Verlustausgleich zu gelangen, besteht darin, vor Ende des Wirtschaftsjahres eine Erhöhung Ihrer Haftsumme im Handelsregister eintragen zu lassen. Sie haften dann allerdings den Gläubigern bis zur Höhe der (noch nicht erbrachten)

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Haftsumme unbeschränkt mit Ihrem Privatvermögen.

E. Hinweise für Kapitalanleger

I. Option zum Werbungskostenabzug

(30) Im Rahmen der Kapitalerträge, die in einem Privatvermögen anfallen, gilt bekanntlich gemäß § 20 Abs. 9 Halbsatz 2 EStG das Verbot des Abzuges von Werbungskosten, von dem lediglich Veräußerungskosten ausgenommen sind (§ 20 Abs. 4 S. 1 EStG, s. dazu den nachfolgenden Abschnitt). Für Steuerpflichtige, die „unternehmerisch“ an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind (zu mindestens 25 % oder aber zu mindestens 1 % bei gleichzeitiger beruflicher Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft), ist die Option zur tarifären Besteuerung eröffnet, die damit verbunden ist, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung sowie das Werbungskostenabzugsverbot keine Anwendung findet.

(31) Die Option kann ausgesprochen werden, wenn die Mindestbeteiligungshöhe zu irgendeinem Zeitpunkt in jenem VZ erreicht wird, für den der Antrag erstmals gestellt wird. Der Antrag ist spätestens zusammen mit der erstmaligen Abgabe der Einkommensteuererklärung für den betreffenden VZ zu stellen, wobei es sich um eine Ausschlussfrist handelt. Der Antrag kann nur einheitlich für die gesamte Beteiligung gestellt werden, so dass eine Aufteilung etwa im Hinblick auf bereits bestehende und neu – unter Fremdfinanzierung – erworbene Anteile ausgeschlossen ist.

Gestaltungshinweis: Die Option zum Werbungskostenabzug bewirkt eine Besteuerung der Gewinnausschüttungen nach dem Teileinkünfteverfahren. Oberhalb eines Grenzsteuersatzes von 41,67 %¹ führt dies zu einer höheren steuerlichen Belastung. Es sollte deshalb jährlich überprüft werden, ob der Werbungskostenabzug oder die Anwendung des

¹ erreicht bei einem zu versteuernden Einkommen von rd. 47.000 € [94.000 € bei zusammen veranlagten Ehegatten]

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

besonderen Steuersatzes von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer für Sie günstiger ist. Ein Widerruf der Option innerhalb von fünf Jahren nach ihrer erstmaligen Ausübung ist allerdings endgültig, so dass im Hinblick auf eben jene Beteiligung, für die ursprünglich die Option ausgesprochen worden ist, später – etwa bei fremdfinanziertem Hinzuerwerb weiterer Anteile – der Antrag nicht mehr gestellt werden kann.

II. Depotverwaltung

(32) Vom Verbot, Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerträgen steuerlich geltend zu machen, die im Privatvermögen anfallen, sind auch Depotgebühren betroffen. Abzugsfähig sind demgegenüber Veräußerungskosten. Im Hinblick darauf ist es zulässig, aus einer im Rahmen eines Beratungsvertrages oder Vermögensverwaltungsvertrages vereinbarten all-in-fee einen Transaktionskostenanteil als abzugsfähig zu behandeln, wenn er im jeweiligen Vertrag – in absoluter oder relativer

Höhe – ausgewiesen ist und soweit er 50 % der gesamten Gebühr nicht überschreitet.

Anmerkung: Führt dieser Transaktionskostenanteil mangels entsprechend hoher Erträge zu einem Verlust, ist dieser zu berücksichtigen, s. dazu den folgenden Abschnitt.

Gestaltungshinweis: Mit dem vermögensverwaltenden Institut sollte infolgedessen eine Regelung getroffen werden, welche die möglichst weitgehende Ausnutzung der Anerkennung der Transaktionskostenpauschale gestattet. Wird ein Betrag ausgewiesen, der die 50 %-Marke nicht erreicht, ist lediglich der entsprechend geringere Anteil abzugsfähig.

III. Verlustausgleich und Verlustvortrag

(33) Steuerlich relevante Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren können nur im Sinne eines horizontalen Verlustausgleichs mit Kapitalerträgen ausgeglichen wer-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

den, nicht aber mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten. Die jeweils auszuzahlende Stelle hat verpflichtend negative Kapitalerträge bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen.

Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen nur mit Gewinnen ausgeglichen werden, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen. Andere Finanzmarktprodukte wie Anleihen, Zertifikate, Termingeschäfte und Fondsanteile sind von dieser besonderen Verlustausgleichsbeschränkung für Aktien jedoch nicht betroffen.

(34) Der nicht ausgeglichene Verluste in beiden Verlustverrechnungskreisen ist grundsätzlich durch die auszuzahlende Stelle jeweils auf das nächste Kalenderjahr zu übertragen. Der Gläubiger kann aber auch verlangen, dass über die Höhe des nicht ausgeglichenen Verlustes eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellt wird.

Gestaltungshinweis: Nur bei Vorliegen einer entsprechenden Bescheinigung kann der Steuerpflichtige den insoweit ausgewiesenen Verlust horizontal mit Kapitalerträgen aus anderen Quellen ausgleichen. Dazu bedarf es eines Veranlagungsantrags. Ist ein Verlust durch die auszuzahlende Stelle bescheinigt worden, kann er aber in den folgenden Jahren auf Seiten des bescheinigenden Kreditinstitutes nicht zum Ausgleich von mitlaufenden Kapitalerträgen herangezogen werden, sondern er ist nur im Rahmen der besonderen Einkommensteuerfestsetzung nach Maßgabe des besonderen Steuersatzes beim Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

F. Hinweise für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Übergangsregelungen für 2011 zur Abschaffung der Lohnsteuerkarten

(35) § 39e EStG sieht für den Lohnsteuerabzug die Einführung zentral durch das BZSt geführter

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale („ELStAM“ = Abkürzung für elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) bereits ab 2011 vor, die die bisherige Lohnsteuerkarte ersetzen, die letztmals für das Kalenderjahr 2010 ausgestellt wird.

Der Arbeitnehmer muss zwecks Lohnsteuerabzugs die Daten beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abrufen bzw. erhält diese bei Änderungen übermittelt. Weil die Aufbereitung der erforderlichen Datei (u.a. durch Übermittlung der Daten durch die Gemeinden an das BZSt) noch nicht abgeschlossen ist, wird es voraussichtlich erst ab 2012 zu der Umstellung kommen. Deshalb wird für den Lohnsteuerabzug im Jahr 2011 (Übergangszeitraum) weiterhin die Lohnsteuerkarte 2010 angewendet. Das Finanzamt informiert den Arbeitgeber rechtzeitig vor dem Starttermin von ELStAM über die für ihn zum Zweck der Bereitstellung automatisiert abrufbare Lohnsteuerabzugsmerkmale und muss sodann etwa gewünschte Änderungen mitteilen.

(36) Für das Übergangsjahr 2011 und zum Teil schon für das Jahr 2012 gilt:

- a) Die Gültigkeit der Lohnsteuerkarte 2010 wird bis zur erstmaligen Anwendung der ELStAM verlängert. Wird ein 2010 bestehendes Dienstverhältnis in 2011 fortgesetzt, hat der Arbeitgeber die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale unter Beachtung inzwischen geänderter Eintragungen im Übergangszeitraum 2011 weiterhin anzuwenden. Er muss die Lohnsteuerkarte im Übergangszeitraum weiter aufbewahren und muss sie gegebenenfalls dem Arbeitnehmer für Änderungen zur Verfügung stellen. Die Vernichtung der Lohnsteuerkarte 2010 ist erst mit der Einführung des neuen Verfahrens zulässig.
- b) Bei Arbeitgeberwechsel in 2011 kündigt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte aus, während dieser bei Beginn

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

- eines neuen Dienstverhältnisses dem neuen Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010 vorlegt.
- c) Hündigt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Lohnsteuerkarte 2010 wegen einer auf dieser erteilten Lohnsteuerbescheinigung oder der Bescheinigung eines anderen Arbeitgebers auf der Lohnsteuerkarte für steuerliche Zwecke aus, kann der Arbeitgeber gleichwohl die Besteuerungsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 weiterverwenden, wenn der Arbeitnehmer schriftlich erklärt, dass die Abzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 auch für den Lohnsteuerabzug im Übergangszeitraum 2011 zutreffend sind (formlose Erklärung).
- d) Sämtliche Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte 2010 obliegen ab 01.01.2011 dem Wohnsitz-Finanzamt des Arbeitnehmers.
- e) Grundsätzlich sind die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragenen Freibeträge oder Faktoren auch im Lohnsteuerabzugsverfahren 2011 zu berücksichtigen, soweit keine abweichenden Eintragungen erfolgt sind. Änderungen können diesbezüglich auf der Lohnsteuerkarte 2010 für 2011 bis zum 30.11.2011 eingetragen werden.
- f) Weicht die Eintragung der Steuerklasse oder die Zahl der Kinder auf der Lohnsteuerkarte 2010 von den Verhältnissen zu Beginn des Jahres 2011 ab, hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Finanzamt eine Anzeigepflicht.
- g) Ist keine Lohnsteuerkarte 2010 ausgestellt worden, wird sie aber für 2011 benötigt, erstellen die Finanzämter auf Antrag eine Ersatzbescheinigung (dazu gibt es den amtlichen Vordruck „Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011“). Das gilt auch, wenn die Lohnsteuerkarte 2010 verlorengegangen ist oder versehentlich durch den Arbeitgeber an das Finanzamt übersandt wurde, ferner

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

wenn sie eine Lohnsteuerbescheinigung enthält, an den Arbeitnehmer ausgehändigt wurde und sich die Lohnsteuerabzugsmerkmale im Kalenderjahr 2011 geändert haben. Auch für die Begründung weiterer Dienstverhältnisse im Jahr 2011 ist die Ersatzbescheinigung erforderlich.

h) Bei Auszubildenden, die erstmalig in 2011 berufstätig werden, kann ohne Steuerkarte die Steuerklasse I angewandt werden (der Auszubildende muss seinem Arbeitgeber die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt und die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft mitteilen und schriftlich bestätigen, dass es sich um ein erstes Dienstverhältnis handelt).

(37) Für das Jahr 2011 sind folgende Anpassungen der monatlichen Betragsgrenzen vorgesehen:
Rentenversicherung West: 5.500 €
Rentenversicherung Ost: 4.800 €
Krankenversicherung: 3.712,50 €

Die allgemeine Versicherungspflichtgrenze (Jahresarbeitsverdienstgrenze) in der Krankenversicherung beträgt 49.500 €, für am 31.12.2002 Privatversicherte 44.550 €.

Erstmals seit 1949 sinken danach die Beitragsbemessungsgrenze und die Versicherungspflichtgrenze in der Krankenversicherung (und Pflegeversicherung). Der Beitragssatz soll jedoch von 14,9 % auf 15,4 % angehoben werden.

(38) Es ist für 2011 nur eine geringfügige Anhebung der Sachbezugswerte in der Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers (SvEV) vorgesehen.

(39) Wegen der geringen Sachbezugswerte ist es steuerlich (und auch sozialversicherungsrechtlich) vorteilhaft, wenn der Arbeitgeber statt Barlohn Sachbezüge in Gestalt von Mahlzeiten gewährt. Bei entsprechender Änderung des Arbeitsvertrags erkennt die Finanzverwal-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ung auch Barlohnnumwandlungen an.

(40) Ein Blick auf die vorgesehenen Änderungen der Lohnsteuer-richtlinien zeigt, was gegebenenfalls noch im Jahr 2010 zu tun ist und was bei der Lohnsteuereinbehaltung ab 2011 beachtet werden muss:

(41) Zu Barlohnnumwandlungen in steuerbegünstigte Bezüge: Verschiedene steuerfrei oder pauschalierbare Lohnzuschüsse müssen zusätzlich zum arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Die Finanzverwaltung erkennt ausdrücklich die „Umwandlung“ freiwilliger Leistungen, z.B. Weihnachtsgelder, an, auch wenn der Arbeitgeber verschiedene steuerbegünstigte zweckgebundene Leistungen anbietet und die freiwillige Lohnzahlung nur vornimmt, soweit die Arbeitnehmer von den angebotenen begünstigten Zuwendungen keinen Gebrauch machen.

Beispiel: Der Arbeitgeber avisiert ein freiwilliges Weihnachtsgeld in Höhe

eines Monatslohns, bietet aber unter Anrechnung darauf alternativ steuerfreie Unterbrings- und Betreuungsleistungen im Kindergarten, Leistungen zur Verbesserung des Gesundheitszustands und zur betrieblichen Gesundheitsförderung oder mit 15 % pauschalierte Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an.

(42) Bei Mahlzeitengestellung anlässlich von betrieblich veranlassten Auswärtstätigkeiten existiert weiterhin ein Wahlrecht, wenn der Wert je Mahlzeit 40 € nicht übersteigt:

- Alternative 1: Besteuerung mit den günstigen amtlichen Sachbezugswerten. Zahlt der Arbeitgeber für die Auswärtstätigkeit einen Zuschuss, ist dieser bis zur Höhe der gesetzlichen Verpflegungspauschalen steuerfrei; soweit der Zuschuss mit dem Sachbezugswert verrechnet wird, liegt auch insoweit kein Arbeitslohn vor.
- Alternative 2: Ansatz mit den tatsächlichen Werten, jedoch steuer-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

frei bis zur Höhe der gesetzlichen Verpflegungspauschbeträge als Reisekostenersatz und Anwendung der monatlichen 44 €-Sachbezugsgrenze.

Hinweis: Für die Anerkennung der amtlichen Sachbezugswerte hat die Finanzverwaltung seit 2010 die Anforderungen gelockert. Es reicht aus, wenn die Arbeitnehmer einen arbeitsrechtlichen Anspruch haben und die Rechnungen der Gaststätte pp. auf den Arbeitgeber ausgestellt sind.

(43) Bei Dienstfahrzeugüberlassung sind durch eine (auch fiktive) Kaskoversicherung nicht abgedeckte Unfallkosten durch die 1 %-Regelung, anders als bisher, nicht mehr abgegolten, falls sie 1.000 € überschreiten, wenn der Schaden auf einer Privatfahrt oder grob fahrlässig (z.B. durch Trunkenheit) verursacht wurde und der Arbeitnehmer schadenersatzpflichtig ist, der Arbeitgeber jedoch auf den Schadenersatz verzichtet.

(44) Zuschüsse zu den Anschaffungskosten eines Dienstfahrzeugs durch den Arbeitnehmer können nicht nur im Jahr der Zuschusszahlung mit dem geldwerten Vorteil für die private Nutzung verrechnet werden, sondern Überhänge mit den in den folgenden Kalenderjahren anfallenden Nutzungswerten. Dies gilt bereits für die Vergangenheit, soweit die Einkommensteuerbescheide verfahrensrechtlich noch änderbar sind.

Hinweis: Stehen für 2010 noch Anschaffungen mit Zuschüssen an, müssen die Zuschüsse nicht mehr dosiert werden, um die Verrechnung mit dem geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung sicherzustellen.

(45) Betriebliche Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers stellen für die Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte dar. Dies gilt auch für alle Fälle, in denen „die Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses zu ihrem Arbeitgeber mit wechselnden Tätigkeitsstätten rechnen müssen“.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Anmerkung: Auch Leiharbeitnehmer verfügen i.d.R. nicht über eine regelmäßige Arbeitsstätte.

(46) Unterkunftskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit sind keine steuerfreien Reisekosten oder abzugsfähigen Werbungskosten, wenn sie durch die Unterbringung von Personen entstehen, die zu dem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen. Das gilt auch, falls der Arbeitgeber eine Wohnung oder ein Haus überlässt (Probleme dürfte die Ermittlung der Mehrkosten aufwerfen).

(47) Ist der Preis für Verpflegung nicht gesondert in Hotelrechnungen ausgewiesen, sondern in einem Sammelposten für Nebenleistungen enthalten, entfallen auf ein Frühstück 20 % und auf ein Mittag- und Abendessen jeweils 40 % der gesetzlichen Verpflegungspauschale. Der verbleibende Teil des Sammelpostens ist als Reisenebenkosten zu behandeln, wenn dessen Bezeichnung keinen Anlass für die Vermutung gibt, darin seien steuerlich nicht

abzugsfähige Nebenleistungen enthalten (z.B. private Ferngespräche, Massagen, Minibar oder Pay-TV)

Hinweis: Hat der Arbeitnehmer Anspruch auf die dienstlich veranlasste Unterkunftsgestellung und lautet die Hotelrechnung auf den Namen des Arbeitgebers, steht der herausgerechneten Verpflegungspauschale der Abzug der Verpflegungspauschalen gegenüber.

(48) Ist einem Arbeitnehmer ein Dienstfahrzeug zur Nutzung überlassen worden, benutzt dieses aber ein anderer Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, kann Letzterer dafür die Entfernungspauschale beanspruchen, ebenso wie der „Inhaber“ des Dienstfahrzeuges, wenn er damit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte für ein anderes Dienstverhältnis unternimmt.

(49) Die Finanzverwaltung hatte bereits die Rechtsprechung, der zufolge dem Werbungskostenabzug für die doppelte Haushaltsführung die

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Wegverlegung des Familienhaushalts vom Beschäftigungsort nicht entgegensteht, akzeptiert. Nicht anerkannt wird der Werbungskostenabzug jedoch in Fällen, in denen bereits im Zeitpunkt der Wegverlegung ein Rückumzug an den Beschäftigungsort geplant ist oder feststeht. Außerdem werden Verpflegungsmehraufwendungen nur anerkannt, wenn und soweit der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort zuvor nicht bereits drei Monate gewohnt hat. Der Abzug von Umzugskosten ist unzulässig, wenn der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt aus privaten Gründen wegverlegt (dasselbe gilt, wenn nach Wegverlegung später die Zweitwohnung am Beschäftigungsort aufgegeben wird).

Hinweis: Schon bisher war der Ersatz der als Werbungskosten abzugsfähigen Kosten für doppelte Haushaltsführung steuerfrei. Nun wird klargestellt, dass in Erstattungsfällen die einzelnen Aufwendungen zusammengefasst werden dürfen und steuerfrei sind, soweit die Summe die nach Abs. 5 Nr. 1 bis

4 EStG zulässigen Einzelerstattungen nicht übersteigt.

(50) Die Übernahme von Fortbildungskosten ist kein Arbeitslohn, wenn die Fortbildung im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Bei auf den Arbeitnehmer lautenden Rechnungen des Fortbildungsunternehmens erkennt die Finanzverwaltung dies nur an, wenn der Arbeitgeber den Aufwendersatz vor Durchführung der Maßnahme zugesagt hat.

(51) Zu der Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird für den Aufwendersatz klargestellt: Bei Nutzung des eigenen Kfz ist ein Betrag in Höhe der Entfernungspauschale pauschalierungsfähig, wobei aus Vereinfachungsgründen Fahrten an 15 Arbeitstagen unterstellt werden können. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel sind die tatsächlichen Aufwendungen pauschalierungsfähig. Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel ist die Zugrundelegung der tatsächlichen Aufwen-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

dungen durch den Höchstbetrag von 4.500 € jährlich begrenzt. Dabei können für die Benutzung eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds, Mofas oder Fahrrads auch die pauschalen Kilometersätze nach R 9.5 Abs. 1 S. 5 LStR angesetzt werden (aus Vereinfachungsgründen für 15 Tage monatlich).

(52) Mit Wirkung ab 2011 führen Gewinnausschüttungen einer betrieblichen Versorgungseinrichtung nicht mehr als Arbeitslohnrückzahlung zur Erstattung der pauschalen Lohnsteuer an den Arbeitgeber. Der Verlust des Bezugsrechts aus einer Direktversicherung soll nur noch dann als Arbeitslohnrückzahlung berücksichtigt werden, wenn das Versicherungsunternehmen bereits pauschal besteuerte Beiträge an den Arbeitgeber zurückzahlt.

(53) Eine inländische lohnsteuerliche Betriebsstätte soll bei einem ausländischen Arbeitgeber mit Wohnsitz und Geschäftsleitung im Ausland vorliegen, wenn er zwar keine inländische Betriebsstätte,

aber im Inland einen ständigen Vertreter i.S. des § 13 AO hat. Als Mittelpunkt der geschäftlichen Leitung gilt der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des gesetzlichen Vertreters. Das Wohnsitzfinanzamt des ständigen Vertreters ist damit zugleich Betriebsfinanzamt des ausländischen Arbeitgebers, bei dem die Lohnsteueranmeldungen einzureichen sind.

II. Arbeitszimmer

(54) Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die gesetzliche Regelung zur Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verfassungswidrig ist. Der Gesetzgeber hat hierauf reagiert und im Jahressteuergesetz 2010 rückwirkend ab 2007 die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zu 1.250 € jährlich wieder für den Fall eingeführt, dass für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Hinweis: Nicht betroffen sind Aufwendungen für (angemietete) Räume, die keinen räumlichen Zusammenhang mit der Wohnung aufweisen, z.B. eine Dachmansarde (anders aber das Dachgeschoss oder ein Kellerraum im Einfamilienhaus), sowie generell Ausstattungsgegenstände. Die Kosten hierfür sind nachwievor unbegrenzt steuerlich abzugsfähig.

G. Steuerabzugsmöglichkeiten im Privathaushalt

(55) § 35a EStG regelt Steuerabzugsbeträge für Leistungen, die sich auf den privaten Haushalt des Steuerpflichtigen in Deutschland oder in einem anderen EU- oder EWR-Staat beziehen. Im Wesentlichen betrifft dies:

a) Für die Beschäftigung eines Minijobbers (regelmäßiges monatliches Arbeitsentgelt bis zu 400 €) wird ein Steuerabzug von 20 % der Aufwendungen, höchstens aber von 510 € jährlich gewährt (dieser Höchstbetrag kann auch

dann ausgeschöpft werden, wenn das Beschäftigungsverhältnis nicht während des gesamten Kalenderjahres besteht). Voraussetzung dafür ist, dass die gesetzlichen Pauschalabgaben an die Minijob-Zentrale bei der Knappschaft BahnSee entrichtet werden (für Minijobber im Ausland muss keine Anmeldung zur Minijob-Zentrale erfolgen; allerdings müssen Beiträge zur ausländischen Sozialversicherung geleistet werden).

Hinweis: Vereinbarungen zwischen Angehörigen, die in einem Haushalt zusammenleben, werden steuerlich nicht anerkannt; solche mit Angehörigen, die in einem eigenen Haushalt wohnen, nur bei Fremdüblichkeit der Vereinbarung.

b) Für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse sowie für haushaltsnahe Dienstleistungen im Privathaushalt, die nicht Handwerkerleistungen sind, vermindert sich die Einkommensteu-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

er um 20 % der zusammengefassten Aufwendungen, höchstens um 4.000 € jährlich.

Hinweis: In die Ermittlungen der Höhe des Steuerabzuges gehen auch Aufwendungen für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für die Betreuung in einem Heim ein, soweit darin Dienstleistungen enthalten sind, die denen einer Hilfe im Haushalt entsprechen.

- c) Handwerkerleistungen sind mit 20 % der Aufwendungen, höchstens mit 1.200 € jährlich von der Einkommensteuer abziehbar. Begünstigt sind – wie auch bei haushaltsnahen Dienstleistungen – nur Arbeitskosten (inkl. Maschinen- und Fahrtkosten), nicht aber Materialkosten (mit der Ausnahme von Verbrauchsmitteln).

Wichtiger Hinweis: Den Steuerabzug kann nur in Anspruch genommen werden, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine Rechnung vorliegt, die unbar bezahlt wird. Auch Mieter oder An-

gehörige einer Wohnungseigentümergeinschaft können die Steuerabzugsbeträge geltend machen, wenn die entsprechenden Arbeiten in der Jahresabrechnung gesondert aufgeführt oder durch eine Bescheinigung des Verwalters nachgewiesen werden.

- (56) Die Abzugsbeträge können zwar nebeneinander, aber von Ehegatten oder Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, nur einmal geltend gemacht werden.

Zur Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gilt folgendes:

- a) Haushaltsnahe Dienstleistungen sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z.B.

- Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster (durch eine Dienstleistungsagentur oder einen selbständigen Fensterputzer);

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

- Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts;
- Gartenpflegearbeiten (etwa Rasenmähen, Heckenschneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst) innerhalb des Grundstücks;
- Umzugsleistungen;
- Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst).

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

b) Handwerkerleistungen sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmannes erforderlich machen), z.B.

- Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;

- Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks;
- Baugerüstaufstellung;
- Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
- Installation eines Breitbandkabels innerhalb (nicht außerhalb) des Grundstücks;
- Dachrinnenreinigung;
- Gartengestaltung (Gartenpflege rechnet zur Kategorie der haushaltsnahen Dienstleistungen);
- Kaminreinigung;
- Graffitibeseitigung;
- Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine oder des Computers – die Arbeiten müssen aber vor Ort durchgeführt werden);
- Wärmedämm-Maßnahmen;
- Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtabdeckungen;
- Klavierstimmer.

Nicht begünstigt sind Arbeiten im Zuge eines Abrisses oder einer Neubaumaßnahme.

H. Investitionszulagen ab 2011

(57) Ab diesem Jahr gilt ein neues Investitionszulagengesetz. Dies sieht zwar eine Erweiterung des Zeitraums, in dem eine Investitionszulage beansprucht werden kann, bis zum Ende des Jahres 2013 vor, jedoch werden die Fördersätze jährlich herabgesetzt. Aus diesem Grunde kann erwägenswert sein, mit einer begünstigten Investition noch in diesem Jahr zu beginnen. Abhängig vom Investitionsbeginn entwickeln sich die Zulagensätze wie folgt:

Beginn der Investition	Kleine und mittlere Betriebe	andere Betriebe
vor dem 01.01.2011	20,00%	10,00%
vor dem 01.01.2012	15,00%	7,50%
vor dem 01.01.2013	10,00%	5,00%
vor dem 01.01.2014	5,00%	2,50%

Hinweis 1: Als kleine und mittlere Betriebe gelten solche mit höchstens 250 Arbeitnehmern, die einen Jah-

resumsatz von nicht mehr als 50 Mio. € haben und deren Bilanzsumme nicht mehr als 43 Mio. € beträgt. Besonderheiten betreffen Berlin: Hier gelten bei Investitionen, mit denen vor dem 01.01.2012 begonnen wird, teilweise herabgesetzte Zulagensätze – insbesondere für Betriebe, die im sogenannten „Anlage 1-Gebiet“ liegen (überwiegend westliche Stadtteile).

Hinweis 2: Als Beginn der Investition gilt bereits die Bestellung des Wirtschaftsguts (bei Gebäuden der Abschluss des notariellen Kaufvertrages) oder – bei Eigenfertigung – die Aufnahme des Herstellungsvorgangs.

(58) Der Kreis der anspruchsberechtigten Betriebe und begünstigten Investitionsvorhaben hat sich gegenüber dem bisherigen Investitionszulagenrecht nicht verändert. Insofern gilt das Folgende:

- a) Anspruch auf Gewährung einer Investitionszulage haben nur Betriebe in den neuen Bundes-

ländern und Berlin, die zum verarbeiteten Gewerbe oder zum Beherbergungsgewerbe gehören oder bestimmte sogenannte produktionsnahe Dienstleistungen erbringen.

- (b) Gefördert werden nur Erstinvestitionsvorhaben, die auf die Anschaffung oder Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Anlagegütern oder neuen Gebäuden gerichtet sind (mit Ausnahme von Pkw, Flugzeugen und Wirtschaftsgütern mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu 410 € (ohne Umsatzsteuer)). Die Investitionsobjekte müssen mindestens 5 Jahre zum Anlagevermögen eines Betriebs in den östlichen Bundesländern zählen (diese Bindungsfrist verkürzt sich auf 3 Jahre bei kleinen und mittleren Betrieben) und dürfen in diesem Zeitraum in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 % privat genutzt werden.

I. Hinweise zur Umsatzsteuer

(59) § 13b UStG ist mit Wirkung ab 01.07.2010 neu strukturiert und in folgenden Punkten materiell geändert worden:

- Ausweitung der Steuerschuldumkehrfälle auf alle juristischen Personen (bisher nur juristische Personen des öffentlichen Rechts).
- Der Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld beim Leistungsempfänger ist für sonstige Leistungen durch Ausländer allgemein vorgelegt worden.
- Für den Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer von Dauerleistungen beim Leistungsempfänger ist eine Sonderregelung getroffen worden.
- Die Übertragung von Treibhausgas-Emissionszertifikaten ist in den Anwendungsbereich des § 13b UStG einbezogen worden.

(60) Bisher entstand generell die Steuerschuld für den Leistungsemp-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

fänger im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung, spätestens mit Ablauf des der Leistungsabführung folgenden Kalendermonats. § 13b Abs. 1 UStG nF hat eine Ausnahme eingeführt, denn danach entsteht die Steuer für im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen (also Leistungen an inländische Unternehmer oder ihnen gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.) eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers beim Leistungsempfänger „mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind“. Dementsprechend entsteht vorzeitig der etwaige Vorsteuerabzugsanspruch. Erreicht wird damit eine zeitliche Übereinstimmung zwischen der Deklaration in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung des Leistungsempfängers und des Leistenden einschließlich der Zusammenfassenden Meldung. Es wird allerdings in der Praxis schwierig sein, auf Leistungsempfängerseite die neue Regelung umzusetzen, wenn ihm zum Ende des Voranmeldungszeitraums

noch keine Rechnung vorliegt. Für die übrigen in § 13b Abs. 2 UStG aufgeführten Fälle der Steuer-schuldumkehr bleibt es bei dem bisherigen späteren Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers.

Anmerkung: In der Praxis bestehen für inländische Unternehmer und Ihnen gleichgestellte juristische Personen oft Unsicherheiten, ob sie als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für Inlandsleistungen schulden, weil diese durch ausländische Unternehmer i.S. von § 13b Abs. 1 UStG erbracht werden. Im Zweifel erkennt die Finanzverwaltung eine inländische Ansässigkeit (und damit keine Steuerschuldumkehr) nur an, wenn der Leistende eine Bescheinigung des zuständigen inländischen Finanzamts gemäß § 13b Abs. 7 S. 4 UStG beibringt.

(61) Bei der Anwendung des § 13b UStG sieht Abs. 3 ab 01.07.2010 vor, dass für sonstige Leistungen in Gestalt von Dauerleistungen mit einer Dauer von mehr als einem Jahr

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

die Steuer „spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres, in dem sie tatsächlich erbracht werden“, entsteht. Dies ist nur von Bedeutung, soweit die Leistung oder eine selbständige Teilleistung nicht nach allgemeinen Grundsätzen vor Ende des Kalenderjahres erbracht wird. Die Regelung ist auf Inlandsleistungen im Ausland ansässiger Unternehmer beschränkt.

(62) Als neue Nr. 6 ist mit Wirkung ab 01.07.2010 in den Katalog der Steuerschuldumkehrfälle des § 13b Abs. 2 UStG die Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Abs. 4 des Treibhausgasemissionshandelsgesetzes, Emissionsreduktionseinheiten i.S. des § 3 Abs. 5 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes und zertifizierter Treibhausgasreduktionen i.S. des § 3 Abs. 6 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes aufgenommen worden.

(63) Seit 01.07.2010 sind die zusammenfassenden Meldungen gemäß § 18a Abs. 1 UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen i.d.R.

nicht mehr vierteljährlich, sondern monatlich, und zwar ohne Dauerfristverlängerungsmöglichkeit, aber erst bis zum 25. statt des 10. des Folgemonats beim BZSt einzureichen. Soweit die Summe der Bemessungsgrundlage für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Lieferungen i.S. des § 25b Abs. 2 UStG (innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte) weder für das laufende Kalendervierteljahr noch für eines der vier vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 50.000 € (für 2010 und 2011 100.000 €) beträgt, ist die vierteljährliche Meldung zulässig (Wahlrecht mit Regelung für die Handhabung im Quartal des Überschreitens).

(64) Für sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 2 UStG, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in einem anderen Mitgliedstaat schuldet, besteht grundsätzlich ein vierteljährlicher Meldezeitraum, wobei sonstige Leistungen in dem Quartal zu melden sind, in dem sie erbracht werden (§ 13b Abs. 8 S. 2

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

UStG). Sind für innergemeinschaftliche Lieferungen monatlich Meldungen abzugeben, sind die sonstigen Leistungen für den letzten Monat des Quartals zu melden (§ 13b Abs. 2 S. 2 UStG).

(65) Die seit 01.01.2010 erforderliche Angabe der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, ist ab 01.07.2010 in dem Voranmeldungszeitraum zu deklarieren, in dem die sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt worden ist (§ 18b S. 3 UStG).

(66) Für gemischt genutzte Gebäude, die aufgrund eines nach dem 31.12.2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakt angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung nach dem 31.12.2010 begonnen wurde, wird die Vorsteuerabzugsmöglichkeit beschnitten: Soweit die Gebäude (neben unternehmerischen) außerunternehmerischen Zwecken oder dem

privaten Bedarf des Personals dienen, ist die anteilig darauf entfallende Vorsteuer nicht mehr abziehbar. Bisher kann durch Zuordnung der betreffenden Gebäudeteile zum Unternehmensvermögen der Vorsteuerabzug unter Inkaufnahme der fortlaufenden Umsatzbesteuerung der betroffenen Privatnutzung erreicht werden.

Hinweis: Im Falle der Herstellung kommt es auf die Stellung des Bauantrags an. Wird der Bauantrag bis zum 31.12.2010 gestellt, kommen Sie noch in den Genuss der günstigen Vorsteuerabzugsregelung.

(67) Ab 2011 schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer aus der Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen, die sich im Einzelnen aus einer neuen Anlage 3 zum UStG ergeben. Dasselbe gilt für Lieferungen von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel (in Rohform oder als Halbzeug) und Goldplattierungen mit einem Gold-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

feingehalt von mindestens 325 Tausendstel.

(68) Ebenfalls gilt die Steuer-schuldumkehr für das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der ebenfalls Leistungen i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG erbringt (§ 13b Abs. 5 S. 2 UStG). Ist der Leistende ein im Ausland ansässiger Unternehmer, hat die Anwendung des § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG Vorrang.

(69) Bei der Erwerbsbesteuerung nach § 1a UStG gilt ab 2011 die Verwendung der USt-IdNr. gegenüber dem Lieferanten als Verzicht auf die Erwerbsschwellenregelung.

(70) Die besondere Leistungsortregelung für kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen (auch Messen und Ausstellungen) einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie damit zusammenhängende Tätigkeiten in § 3a Abs. 3

Nr. 8 Buchst. a UStG wird ab 01.01.2011 auf Leistungen an Nichtunternehmer (nicht unter den Personenkreis des § 3a Abs. 2 UStG fallende Leistungsempfänger) beschränkt (im Übrigen gilt das Empfängerortprinzip). Soweit Unternehmer Leistungsempfänger sind, beschränkt sich die Maßgeblichkeit des Orts der tatsächlichen Leistungserbringung auf die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für unterrichtende Veranstaltungen (einschließlich Messen und Ausstellungen) sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen.

(71) Der Katalog der Leistungen an im Drittlandsgebiet ansässige Nichtunternehmer, für die sich der Leistungsort nach dem Empfängerortprinzip bestimmt, wird um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit dem Zugang zu Wärme- oder Kältenetzen erweitert. § 3a Abs.6 S. 1 Nr. 2 UStG – Fiktion von Inlandsleistungen für bestimmte sonstige Leistungen (und zwar die im Katalog des § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 bis 10 UStG aufgeführten) durch

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Unternehmer, die ihr Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreiben, falls die Leistungen im Inland genutzt oder ausgewertet werden – ist ab 2011 stets anwendbar, wenn Leistungsempfänger juristische Personen des öffentlichen Rechts sind (bisher nur, soweit sie nicht Unternehmer waren und ihnen keine USt-IdNr. erteilt worden ist).

(72) Entsprechend bereits bestehender Verwaltungsanweisungen gelten Güterbeförderungen oder damit zusammenhängende Leistungen, Begutachtungen von Gegenständen sowie Reisevorleistungen als im Drittlandsgebiet ausgeführt, „wenn die Leistung tatsächlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird“. Die Regelung gilt außerdem für Telekommunikationsleistungen.

(73) Für die Erteilung der Bescheinigung durch die zuständigen Landesbehörden, die zur Erreichung der Steuerbefreiung privater Kulturunternehmer (z.B. Theater, Orchester,

Museen) erforderlich ist, soll künftig § 181 Abs. 1 und 5 AO entsprechend gelten. Dadurch wird die Rückwirkung grundsätzlich auf vier Jahre begrenzt; außerdem kann eine Bescheinigung nur noch bis zum Eintritt der Festsetzungsfrist für die Umsatzsteuer ausgestellt oder geändert werden.

(74) Mit Wirkung ab 01.01.2011 wird die EUST-Befreiung auf die Einfuhr von Erdgas, das von einem Gastanker aus in das Erdgasnetz oder ein vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird, und auf die Einfuhr von Wärme oder Kälte über Netz ausgedehnt.

(75) Für nach dem 31.12.2010 endende Besteuerungszeiträume ist die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen in elektronischer Form grundsätzlich obligatorisch.

(76) Nach bisherigem deutschen Verständnis führt die Berichtigung einer i.S. von § 14 UStG nicht ordnungsgemäßen Rechnung dazu, dass das Vorsteuerabzugsrecht frü-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

hestens bei Eingang der berechtigten Rechnung eröffnet wird. In einem ungarischen Steuerfall hat der Europäische Gerichtshof jedoch entschieden, wenn der Unternehmer eine ordnungsgemäße Rechnung bis zum Erlass der Entscheidung über die Versagung des Steuerabzugs vorlege, wirke dies vorsteuererhaltend zurück.

Zu klären ist allerdings noch, ob Rechnungen Mindestanforderungen aufweisen müssen, um i.d.S. mit Rückwirkung berichtigungsfähig zu sein. Nicht völlig klar ist auch, bis zu welchem Zeitpunkt die rückwirkende Berichtigung möglich ist.

Anmerkung: Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat hingegen entschieden, einer Rechnungskorrektur komme grundsätzlich keine Rückwirkung zu.

(77) Den vorliegenden Verwaltungsanweisungen ist zu entnehmen, dass die Finanzverwaltung die Tätigkeit eines Komplementärs einer KG stets als selbständige Unter-

nehmertätigkeit einstuft, so dass im Fall der Zahlung eines Leistungsentgelts die Tätigkeit steuerbar und steuerpflichtig ist. Der BFH hat dem widersprochen und erkennt eine umsatzsteuerrechtlich nichtselbständige Tätigkeit an, wenn ein entsprechend ausgestalteter Dienstvertrag vorliegt und der Komplementär den Weisungen der Gesellschafter und/oder eines von diesen gebildeten Gremiums unterliegt. In der Praxis ist die Rechtsentwicklung insbesondere dann interessant, wenn ein Komplementär entgeltlich für eine KG tätig ist, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Vergleichbares müsste für eine GbR oder OHG gelten. Eine Reaktion auf das BFH-Urteil seitens der Finanzverwaltung liegt noch nicht vor. In einschlägigen Fällen sollte Kontakt mit dem Finanzamt gesucht werden.

(78) Unter Aufgabe seiner früher abweichenden Ansicht hat der BFH entschieden, dass es an der für die umsatzsteuerliche Organschaft unerlässlichen finanziellen Eingliederung fehlt, wenn mehrere Gesellschafter

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

an einer Personengesellschaft sowie an einer GmbH (also an Schwester-gesellschaften) beteiligt sind und nur gemeinsam über die erforderliche Anteilsmehrheit verfügen. Zu klären ist noch, ob eine Organschaft vorliegen kann, wenn eine Person sowohl die Personengesellschaft als auch die Kapitalgesellschaft beherrscht. Es ist davon auszugehen, dass bei Betriebsaufspaltungen entgegen der bisherigen Beurteilung keine Organschaft mehr vorliegt, wenn Besitzgesellschaft eine Personengesellschaft ist und kein Gesellschafter sowohl diese als auch die Betriebsgesellschaft allein beherrscht. Die Finanzverwaltung hat sich dazu noch nicht geäußert. Es wird eine Präzisierung sowie eine Übergangsregelung für Fälle erwartet, in denen keine Organschaft mehr vorliegt. Akuter Handlungsbedarf besteht unseres Erachtens noch nicht, es sei denn, man will die bisher angenommene Organschaft bekämpfen, etwa weil sie zu unerträglichen Umsatzsteuerisiken für den Organträger führt. Bei einem Besitz-Einzelunternehmen hat

sich unseres Erachtens die Rechtslage nicht geändert

(79) Handlungsbedarf ergibt sich aus dem BFH-Urteil V R 15/09 vom 06.05.2010, demzufolge die Abtretung einer Forderung aus einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung keinen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung des Abtretenden hat. Für ihn ist entscheidend, welche Entgelte der Forderungserwerber erzielt. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung dazu eine Übergangsregelung erlässt, weil die Beurteilung bisher zum Teil an den bei der Forderungsabtretung erzielten Erlös anknüpfte. Soweit das Verständnis des BFH günstiger ist, sollte man noch änderbare Umsatzsteuerfestsetzungen aufgreifen. Im Übrigen muss mit dem Forderungserwerber in Verbindung getreten werden, um von ihm zwecks etwaiger Anwendung des § 17 UStG (Entgeltsminderung) die erforderlichen Angaben über die eingegangenen Entgelte zu erlangen. Bei Ist-Besteuerung findet die Besteuerung überhaupt erst statt,

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

wenn das Entgelt beim Forderungserwerber eingeht.

J. Hinweise für gemeinnützige und öffentlich-rechtliche Körperschaften

(80) Im Hinblick darauf, dass § 3 Nr. 26a EStG die Vergütungen für eine nebenberufliche Tätigkeit im Auftrag einer gemeinnützigen Körperschaft bis zur Höhe von 500 € steuerfrei stellt, verlangt die Finanzverwaltung, dass eine Zahlung von „pauschalen Vergütungen für Arbeits- oder Zeitaufwand (Tätigkeitsvergütungen an den Vorstand)“ in der Satzung ausdrücklich geregelt sein muss. Ein Verein, der nicht ausdrücklich die Bezahlung des Vorstands regelt und dennoch Tätigkeitsvergütungen an Mitglieder des Vorstands zahlt, verstößt gegen das Gebot der Selbstlosigkeit. Nur der Ersatz tatsächlich entstandener Ausgaben (z.B. Büromaterial, Telefon- und Fahrtkosten) ist auch ohne entsprechende Regelung in der Satzung zulässig. Sind bislang „Tätig-

keitsvergütungen“ gezahlt worden², sollen daraus nur dann keine für die Gemeinnützigkeit des Vereins schädliche Folgerungen zu ziehen sein, wenn die Zahlungen nicht unangemessen hoch gewesen sind und die Mitgliederversammlung bis zum 31.12.2010 eine Satzungsänderung beschließt, die Tätigkeitsvergütungen zulässt. An die Stelle der Satzungsänderung kann auch ein Beschluss des Vorstandes treten, künftig auf Tätigkeitsvergütungen zu verzichten.

(81) Nach der Rechtsprechung soll entgegen der bisherigen Handhabung auch die Vermögensverwaltung (z.B. langfristige Stellplatzüberlassung, Sponsoring) durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine unternehmerische Tätigkeit sein, die gegebenenfalls umsatzsteuerpflichtig ist, auch wenn die Tätigkeit ertragsteuerlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zu-

² Eine Einschränkung im Hinblick auf Vergütungen, die nach § 3 Nr. 26a EStG steuerfrei gestellt sind, enthält das BMF-Schreiben insoweit nicht, so dass anzunehmen ist, es sind sämtliche Tätigkeitsvergütungen betroffen.

zuordnen ist. Hoheitliche Tätigkeiten sollen der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sie in einem Wettbewerbsverhältnis zu umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen ausgeübt werden. Dies könnte auch die nach bisherigem Verständnis als hoheitlich eingestuften Beistandsleistungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an den Hoheitsbetrieb einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts betreffen.

Anmerkung: Die Entscheidung widerspricht der bisherigen Sichtweise der Finanzverwaltung. Es ist deswegen zumindest mit dem Ergehen einer Übergangsregelung zu rechnen.

K. Ausgewählte Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010

(82) Nachdem die Rechtsprechung das Teilabzugsverbot (früher: Halbabzugsverbot) nicht für anwendbar hält, wenn der Steuerpflichtige aus seiner Beteiligung an der Kapitalgesellschaft niemals Einnahmen erzielt hat, soll durch Gesetzesänderungen

erreicht werden, dass die Einschränkung der Verlustberücksichtigung (nur 60 %) in allen Fällen greift, also unabhängig davon, ob Einnahmen erzielt worden sind, siehe dazu Tz. 25.

(83) Der sogenannte Übungsleiterfreibetrag von 2.100 € wird auch für Aufwandsentschädigungen nach § 1835a BGB gelten, was Aufwandsentschädigungen ehrenamtlicher Betreuerinnen und Betreuer begünstigt.

(84) Nach Aufgabe der finalen Entnahme- und Betriebsaufgabetheorie durch den BFH und dessen Rechtserwägungen dazu ist zweifelhaft geworden, ob die bisher kodifizierten Entstrickungstatbestände für die Überführung einzelner Wirtschaftsgüter oder des ganzen Betriebs in das Ausland eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Besteuerung stiller Reserven bieten. Deshalb werden die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes geändert, um die steuerliche Erfassung

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

der stillen Reserven bei einer Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland zu sichern. Die verbösernden Regelungen sollen rückwirkend gelten.

(85) Neue Verfahrensvorschriften zur Feststellung abzugsfähiger Verluste nach § 10d Abs. 4 EStG sollen die Rechtsprechung aushebeln, die zuletzt keine verfahrensrechtliche Bindung mehr zwischen Einkommensteuer- und Verlustfeststellungsbescheid sah. Durch die Gesetzesänderung wird eine verfahrensmäßige Wechselwirkung zwischen der Einkommensteuerfestsetzung und dem Verlustfeststellungsverfahren herbeigeführt. Einerseits haben die Einkommensteuerbescheide die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids für die Verlustfeststellung, andererseits ist die Verlustfeststellung Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung des Folgejahres und die nachfolgenden Verlustfeststellungen. Eine Verlustfeststellung soll nur durchführbar sein, wenn der Steuerbescheid noch aufgehoben, geän-

dert oder berichtigt werden kann, es sei denn, der Einkommensteuerbescheid wird nicht geändert, weil die festzusetzende Steuer sich dadurch nicht verändert. Dies gilt erstmals für Verluste, für die nach der Verkündung des JStG 2010 von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden soll, von der Einkommensteuer abgekoppelte Feststellungsanträge über den Verlustabzug zu stellen. Künftig müssen Einkommensteuerbescheide möglichst offengehalten werden, wenn noch Verlustfeststellungen erreicht werden sollen. Eine ähnliche Problematik besteht für die Feststellungen von Gewerbeverlusten.

(86) Rechtsprechungsbrechend wird durch § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG bestimmt, dass Erstattungszinsen des Finanzamtes zu den Kapitaleinkünften gehören. Dazu ist keine besondere Anwendungsregelung vorgesehen, so dass die Regelung ab 2010 anwendbar wäre. Offenbar geht der „Gesetzgeber“ davon aus, dass es sich nur um eine klarstellende Regelung handelt (was unse-

NS+P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

res Erachtens aber unzutreffend ist). Es bleibt abzuwarten, ob die Besteuerung einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhält, nachdem der BFH eine Unausgewogenheit wegen des Abzugsverbots für Steuerzinsen konstatierte und diese durch verfassungskonforme Gesetzesauslegung überwunden hat. Nicht angesprochen sind im Übrigen vereinnahmte Aussetzungszinsen. Unklar ist ferner die Auswirkung auf Steuerzinseinnahmen für betrieblich nicht abzugsfähige Steuern, z.B. auch auf Körperschaftsteuer.

(87) Entgegen der Rechtsprechung soll die Besteuerung für „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“ aus den privaten Veräußerungsgeschäften ausgeklammert werden (z.B. bei Verkauf eines sogenannten Jahreswagens im privaten Bereich mit Verlust innerhalb der Jahresfrist). Dies gilt erstmals für Veräußerungsgeschäfte, bei denen die Gegenstände aufgrund eines nach dem Tage der Verkündung des JStG 2010 rechtskräftig abgeschlossenen

Vertrages oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden.

(88) Seit 01.01.2009 entstandene Verluste aus Grundstücksverkäufen und Veräußerungen von anderen Wirtschaftsgütern, die keine Wertpapiere sind, dürfen nicht mehr mit Gewinnen aus Wertpapiergeschäften verrechnet werden.

(89) Es werden wiederum einige Nachbesserungen zu Einzelfragen der Abgeltungsbesteuerung erfolgen, sicher nicht die letzten. Die Ausnahme vom Abgeltungssteuersatz für Kreditgewährung unter nahestehenden Personen gilt nur noch, wenn der Schuldner die Darlehenszinsen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzen kann.

(90) Die neue für die Praxis bedeutsame „Stille-Reserven-Klausel“ in § 8c KStG wird mit Wirkung seit ihrer Einführung ab 2010 für den Fall zu Lasten der Betroffenen eingeschränkt, dass das Eigenkapital der Körperschaft negativ ist. Den Verlustvortrag erhaltende stille Reser-

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ven sind in diesem Fall der Unterschiedsbetrag zwischen dem ausgewiesenen (negativen) steuerlichen Buchkapital und dem „entsprechenden gemeinen Wert des Betriebsvermögens der Körperschaft“. Werden z.B. die Anteile an einer verlustvortragenden Kapitalgesellschaft, die in der Steuerbilanz ein negatives Buchkapital von 1 Mio. € ausweist, für 1 € veräußert, können stille Reserven die Vernichtung des steuerlichen Verlustvortrags nach § 10d EStG nur verhindern, soweit der gemeine Wert des Betriebsvermögens über dem Buchkapital liegt. Dies wird im Einzelfall die Gesellschaft nachzuweisen haben.

(91) Grunderwerbsteuerlich werden eingetragene Lebenspartner

hinsichtlich der Steuerbefreiungen Ehegatten gleichgestellt. Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tage der Verkündung des Gesetzes entsteht. Dementsprechend sollten geplante Erwerbe noch nicht vorgenommen werden.

(92) Auch im Bereich der Schenkungs- und Erbschaftsteuer erfolgt eine Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartner mit Ehegatten in Bezug auf die Steuerklasse und den persönlichen Freibetrag. Diese Regelung gilt grundsätzlich rückwirkend, allerdings auf unterschiedliche Zeitpunkte.

NS⁺P

DR. NEUMANN, SCHMEER UND PARTNER

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Sollte zu den angesprochenen Themen weiterer Klärungsbedarf bestehen, rufen Sie uns an. Wir helfen gerne weiter.

DR. NEUMANN · SCHMEER UND PARTNER
Rechtsanwälte · Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Karmeliterstraße 6
52064 Aachen
Tel.: +49 (0)241-44 666-0
Fax: +49 (0)241-44 666-99
info@neumann-schmeer.de
www.neumann-schmeer.de

Diese Information enthält auszugsweise eine Auswahl von Gesetzen, Gerichtsentscheidungen und Anwendungsvorschriften der Finanzverwaltung. Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die Beratung im Einzelfall. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an unsere Berater.