



### Neu geregelt!

## Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen zwischen Bauunternehmen

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung führt die Erbringung einer Bauleistung an einen anderen bauleistenden Unternehmer zu einer Verlagerung der Umsatzsteuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmen auf den Leistungsempfänger, sofern der Leistungsempfänger zu mindestens zehn Prozent seines Gesamtumsatzes Bauleistungen erbringt. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft hat zur Folge, dass die Bauleistung durch den leistenden Unternehmer ohne Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird und der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, aber unter Umständen gleichzeitig zum Vorsteuerabzug im selben Umfang berechtigt ist.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil aus August 2013 die Voraussetzungen für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen grundlegend geändert. Der BFH entschied abweichend von der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung, dass es für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nicht darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger Bauleistungen nachhaltig erbringt oder nicht. Vielmehr ist es für die Entstehung

der Steuerschuld entscheidend, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Für die Praxis bedeutet dies, dass der Unternehmer bei Erbringung seiner Bauleistung wissen und nachweisen muss, ob der Leistungsempfänger seinerseits mit der empfangenen Leistungen selbst eine Bauleistung erbringt oder nicht.

Die Finanzverwaltung hat sich mit einem ersten Schreiben aus Februar 2014 der aktuellen Rechtsprechung des BFH angeschlossen, aber gleichzeitig angekündigt, dass ein weiteres Schreiben zu dieser Thematik folgen wird. Die Neuregelung für Bauleistungen zwischen Bauunternehmen ist für alle Umsätze anzuwenden, die ab dem 15. Februar 2014 ausgeführt werden. Mit dem ersten Schreiben aus Februar 2014 hat die Finanzverwaltung für Bauleistungen, die bis zum 14. Februar 2014 ausgeführt worden sind, für erhebliche Verunsicherungen in der Baubranche gesorgt. Es ist derzeit ins-

besondere nicht klar, wie sich Subunternehmer und Bau-träger in Altfällen verhalten sollen. Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung mit dem nächsten Schreiben in diesen Punkten Klarheit schafft. ■

### Unser Rat

Sofern Sie von der neuen, geänderten Rechtsauffassung betroffen sind, werden Sie durch Ihre SHBB Beratungsstelle mit aktuellen Informationen versorgt. Sobald seitens der Finanzverwaltung Klarheit für die Rechtsanwendung einschließlich der notwendigen Übergangsregelungen für die Vergangenheit geschaffen wurde, wird das SHBB Journal weiter berichten.

### Oberstes Finanzgericht hat entschieden

## Unterbringung von Saisonarbeitskräften kostet sieben Prozent Umsatzsteuer

In Ausgabe 2/2012 hatte das SHBB-Journal zur Rechtsfrage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Unterkunft und Verpflegung für Saisonarbeitskräfte berichtet. Mit Urteil aus August 2013 hat der Bundesfinanzhof (BFH) nunmehr entschieden, dass die Beherbergung von Saisonarbeitskräften für wenige Wochen steuerbar und steuerpflichtig ist. Der BFH betonte in diesem Zusammenhang, dass es für die Steuerpflicht nach dem Umsatzsteuergesetz ausschließlich auf die beabsichtigte Dauer der Nutzungsüberlassung zur Beherbergung ankomme, nicht aber auf andere Voraussetzungen.

Im Ergebnis ist damit die Unterbringung von Arbeitnehmern für eine beabsichtigte Dauer von weniger als sechs Monaten umsatzsteuerpflichtig. Es ist dabei der ermäßigte Steuersatz für kurzfristige Beherbergungen in Höhe von sieben Prozent („Hotelsteuer“) anzuwenden. Nur wenn die beabsich-

tigte Dauer der Unterkunftsgewährung mehr als sechs Monate beträgt, wie beispielsweise an Lehrlinge im Betrieb, ist die langfristige Wohnraumüberlassung als Vermietungsleistung umsatzsteuerfrei.

Die Beköstigungsleistungen sind mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent abzurechnen.

Für beide Leistungen – Kost und Logis – können als Bemessungsgrundlage die lohnsteuerlichen Werte der Sozialversicherungsentgeltverordnung angesetzt werden.

Bei einer steuerpflichtigen Wohnraumüberlassung an Saisonarbeitskräfte sowie deren Beköstigung können selbstverständlich auch sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge in Abzug gebracht werden. Dazu gehören zum Beispiel Vorsteuerbeträge aus laufenden Kosten, aus der Anschaffung oder Herstellung der Wohnräume oder aus Umbau- und Reparaturarbeiten. ■

### Inhalt

#### Steuern und Rechnungswesen | Seite 1-6

Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen zwischen Bauunternehmen – Seite 1

Unterbringung von Saisonarbeitskräften kostet sieben Prozent Umsatzsteuer – Seite 1

Editorial – Seite 2

7% oder 19% Umsatzsteuer? – Hotelsteuer gilt nicht für Frühstück – Seite 2

Klauenpflege – Keine 7% Umsatzsteuer – Seite 2

Kfz-Steuer – Zuständigkeit wechselt zum Zoll – Seite 2

Zuordnung bis zum 31. Mai – Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung – Seite 3

Steuerliche Behandlung von Transportbehältern – Seite 3

Einkommensteuererklärung 2013 – Verlängerte Fristen statt Strafen – Seite 3

Serie: Reform des Reisekostenrechts ab 2014 – Teil 1: Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte – Seite 4

Neue Regeln für den Steuerabzug – Diese Handwerkerarbeiten können Sie absetzen! – Seite 5

Neues automatisiertes Verfahren bei Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer – Seite 5

#### GmbH Spezial | Seite 6

Vorsicht bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer –

Verdeckte Gewinnausschüttung bei Änderung von Versorgungszusagen – Seite 6

#### Recht | Seite 6-7

Serie: Rechtsformen für Unternehmen – Teil 11: Rechtsformen im steuerlichen Vergleich – Seite 6-7

#### Betriebswirtschaft | Seite 8

Klimaschutz im ländlichen Raum durch Nahwärmenetze –

Wege für eine erfolgreiche Umsetzung in der Gemeinde – Seite 8

Steuer-Terminkalender – Seite 8

Impressum – Seite 8

## Editorial

Liebe Leserin, lieber Leser,

die Bundesregierung hat sich nach langwieriger Findungsphase noch nicht an Steuerreformen herangetraut. Es bleibt abzuwarten, ob das Wahlversprechen eingehalten wird, von Steuererhöhungen abzusehen. Aktuelle Verlautbarungen aus Politik und Verwaltung lassen Skepsis aufkommen. Ein kleines Beispiel ist das neue Anwendungsschreiben zu den haushaltsnahen Handwerker- und Dienstleistungen. Demnach müssen etwa Schornsteinfeger ihren Arbeitslohn zukünftig in Kehr- und Prüfarbeiten aufteilen, sonst lehnt das Finanzamt die gesamte Rechnung für den Steuerabzug ab. Das Beispiel macht deutlich, warum unser Steuersystem immer komplizierter wird: Zunächst waren private Aufwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Weil aber im Privatbereich niemand eine Rechnung brauchte, blühte



Dr. Willi Cordts

die Schwarzarbeit. Dem begegnete man mit der Einführung eines Steuerabzugs für private Handwerker- und Dienstleistungen. Um die Steuerfälle gering zu halten, wurde nur der Lohnanteil begünstigt, nicht aber der Materialeinsatz. Und wenn keine Schwarzarbeit droht, wie etwa im Falle des Schornsteinfegers hinsichtlich der amtlichen Feuerstättenschau, ist nach neuester Ansicht des Fiskus

auch eine Steuerbegünstigung unnötig. Warum also einfach, wenn es auch kompliziert geht? Doch anstatt das Übel an der Wurzel zu packen, kuriert der Fiskus nur Symptome und versucht, die Steuerbegünstigungen klein zu halten.

Unverständnis erzeugen auch die Nichtanwendungserlasse, mit denen sich die Finanzverwaltung strikt weigert, höchstrichterliche Rechtsprechung zugunsten aller Steuerbürger allgemein umzusetzen. Dieses kommt einer indirekten Steuererhöhung gleich.

Diskussionen über Sonderabgaben für Autofahrer, Bildungssoli oder Bettensteuer zeigen, dass die Suche nach Einnahmequellen unvermindert weitergeht. Begründet wird der Wunsch nach neuen oder höheren Steuern, Abgaben, Beiträgen oder Gebühren regelmäßig mit der Geldnot der öffentlichen Haushalte – obwohl die Steuereinnahmen sprudeln wie nie. Dass Steuern für Haushaltssanierungen, Investitionen in Bildung, Unterhaltung der Infrastruktur und ähnliche Maßnahmen zur Erhaltung der Leistungsfähigkeit verwendet werden, findet breite Zustimmung. Fehlplanungen, Steuerverschwendung und Verteilung von Wohltaten ohne zu wissen, woher das Geld dafür kommen soll, werden da schon sehr viel kritischer diskutiert. Neue Ausgaben oder Umverteilungen werden die Steuerbürger belasten – wenn nicht heute, dann morgen. Die Politik ist daher gefordert, weniger ausgabenfreudig nach immer neuen Einnahmequellen zu suchen, sondern mit Blick auf nächste Generationen vor allem solide zu haushalten.

Ihr



## 7% oder 19% Umsatzsteuer?

### Hotelsteuer gilt nicht für Frühstück

*In der letzten Legislaturperiode hatte die damalige Koalition den ermäßigten Umsatzsteuersatz von sieben Prozent für Hotelübernachtungen eingeführt. Da der ermäßigte Steuersatz nach dem Gesetz nur für die kurzfristige Vermietung im engeren Sinne gilt, nicht hingegen für Frühstück und sonstige Nebenleistungen, entsteht für die getrennte Erfassung und den getrennten Ausweis der jeweiligen Leistungen mit den unterschiedlichen Steuersätzen ein erheblicher Verwaltungsaufwand. Dagegen hatte ein betroffener Hotelier geklagt.*

Die Rechtmäßigkeit der unterschiedlichen Steuersätze für Übernachtung und Verpflegungsleistungen wurde durch den Bundesfinanzhof (BFH) aktuell mit einem im Dezember 2013 bekannt gewordenen Urteil bestätigt: Auch wenn ein Hotelier Übernachtungen mit Frühstück zum

Pauschalpreis anbietet, liegen zweiselbständige Leistungen in Gestalt der Übernachtung einerseits und der Gewährung von Frühstück andererseits vor. Diese werden getrennt besteuert und müssen demgemäß in der Rechnung vom Hotelunternehmen korrekt getrennt ausgewiesen werden. Nach Auffassung des BFH sollte die Steuerbegünstigung nach dem Willen des Gesetzgebers ausschließlich die Übernachtungen umfassen und nicht auch zusätzlich das Frühstück und sonstige Nebenleistungen.

Das Bundesfinanzministerium hat die Rechtsprechung des BFH zum Anlass genommen und mit einem aktuellen Schreiben darauf hingewiesen, dass die Aufteilung des Gesamtpreises in einen Übernachtungs- und einen Frühstücksanteil nach der einfachsten möglichen Berechnungs- und Bewertungsmethode erfolgen sollte, etwa im Verhältnis der Einzelpreise. ■

## Keine 7% Umsatzsteuer

### Klauenpflege

Leistungen eines Klauenpflegers unterliegen dem Regelsteuersatz von 19 Prozent. Eine Steuerermäßigung auf sieben Prozent Umsatzsteuer gilt nur für Leistungen, die unmittelbar der Vatterhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und der Milchwirtschaft dienen. Nach einem

Urteil des Bundesfinanzhofes aus Januar 2014 gehört die Klauenpflege nicht unmittelbar zu diesen begünstigten Leistungen. Das Gericht vertritt vielmehr die Auffassung, dass die Klauenpflege als allgemeine Gesundheitsmaßnahme der Nutztierhaltung anzusehen und damit lediglich von einer mittelbaren Förderung der Tierzucht auszugehen ist. ■



## Kfz-Steuer

### Zuständigkeit wechselt zum Zoll

*Im Laufe des ersten Halbjahres 2014 übernimmt der Zoll die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer vom Bund. Bisher haben die Finanzbehörden der Länder im Auftrag des Bundes die Kfz-Steuer erhoben und verwaltet.*

Aufgrund des großen Umfangs von etwa 58 Millionen Fahrzeugen in Deutschland wird die Überleitung der Zuständigkeit schrittweise im ersten Halbjahr 2014 erfolgen. Die Umstellung erfolgt nach Bundesländern zeitlich gestaffelt. Bis Ende Mai 2014 sollen alle Daten an den Zoll übertragen worden sein.

Nach dem Zuständigkeitswechsel sind für die Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung der Kfz-Steuer die Hauptzollämter zuständig und damit zugleich neue Ansprechpartner für alle Fragen zum Thema Kraftfahrzeugsteuer. Für Anfragen zur Kfz-Steuer wurde eine neue zentrale Auskunftsstelle der Zollverwaltung

eingerrichtet, die telefonisch oder per E-Mail zur Verfügung steht unter:

Informations- und Wissensmanagement Zoll

Telefon: 0351 / 44 834-550

E-Mail: [info.kraftst@zoll.de](mailto:info.kraftst@zoll.de)

Rechtlich ändert sich durch den Zuständigkeitswechsel nichts. Die bisherigen Steuernummern und bereits erteilte Kraftfahrzeugsteuerbescheide behalten ihre Gültigkeit und bereits gewährte steuerliche Vergünstigungen müssen nicht neu beantragt werden. Die Zollverwaltung weist jedoch vorsorglich darauf hin, dass es aufgrund des Zuständigkeitswechsels dazu kommen kann, dass der Lastschrifteinzug oder die Kfz-Steuererstattung um mehrere Wochen verzögert erfolgt. Die Verzögerungen seien auf technische Umstellungsarbeiten zurückzuführen und würden nach Abschluss der Aufgabenübernahme durch die Hauptzollämter nicht mehr auftreten. ■



## Zuordnung bis zum 31. Mai Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung

Wer als regelbesteuender Unternehmer tätig ist und umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführt, kann aus allen Gegenständen, die für das Unternehmen angeschafft werden, einen Vorsteuerabzug geltend machen. Das gilt auch dann, wenn diese Gegenstände teilweise privat genutzt werden. Die unternehmerische Nutzung muss allerdings mindestens zehn Prozent betragen. Soweit diese Gegenstände zu steuerfreien Umsätzen, beispielsweise einer steuerfreien Vermietung, genutzt werden, wird ein Vorsteuerabzug versagt.

Bei einem Gegenstand, den ein Unternehmer sowohl privat als auch unternehmerisch nutzt, besteht ein Wahlrecht. Ein Unternehmer kann selbst entscheiden, ob eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgen soll oder nicht. Unterbleibt die Zuordnung, kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, und auch eine positive Vorsteuerberichtigung in Folgejahren ist nicht möglich. Beispiel: Ein Unternehmer schafft sich einen neuen Pkw an. Der Kaufpreis beträgt 30.000 Euro zuzüglich 5.700 Euro Umsatzsteuer. Das Fahrzeug wird auch zu 40 Prozent für private Fahrten genutzt. Trotzdem kann der Unternehmer die vollen 5.700 Euro als Vorsteuer von seiner Umsatzsteuer abziehen, die er an das Finanzamt zahlen muss, sofern er den Pkw vollständig seinem Unternehmensvermögen zuordnet. Diese Regelung gilt zum Beispiel auch für Photovoltaikanlagen. Ein voller Vorsteuerabzug ist möglich, wenn die Anlage dem Unternehmensvermögen vollständig zugeordnet wird, auch bei einer anteiligen Stromnutzung für private Zwecke.

Daher sollte bei jedem gemischt genutzten Gegenstand eine Zuordnungsentscheidung getroffen werden. Diese Entscheidung muss unmittelbar bei der Anschaffung erfolgen. Grundsätzlich muss diese Zuordnungsentscheidung allerdings nicht sofort gegenüber dem Finanzamt dokumentiert werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs besteht die letzte Dokumentationsmöglichkeit am 31. Mai des Jahres, das dem Anschaffungsjahr folgt. Eine Fristverlängerung für die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung gibt es nicht. Daher muss auf jeden Fall der 31. Mai des Folgejahres als letztmögliche Frist eingehalten werden. Dies gilt auch dann, wenn die Einkommensteuererklärung und die Jahresumsatzsteuererklärung erst später abgegeben werden müssen. Auch für sogenannte Kleinunternehmer gilt diese Regelung. Aber: Nach einer Übergangsregelung der Finanzverwaltung aus Januar 2014 müssen diese Grundsätze erst für Leistungsbezüge ab 2014 beachtet werden. ■

### Unser Rat

Wenn Sie Gegenstände angeschafft haben beziehungsweise anschaffen, die Sie gemischt unternehmerisch und privat nutzen, teilen Sie dieses rechtzeitig Ihrer SHBB Beratungsstelle mit, damit eine für Sie steuerlich optimale Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt rechtzeitig mitgeteilt werden kann.

## Vereinfachungsregelung nur für Warenumschießungen Steuerliche Behandlung von Transportbehältern

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben aus November 2013 die umsatzsteuerliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältern neu geregelt. Das BMF unterscheidet für die steuerliche Beurteilung zwischen Transporthilfsmitteln und Warenumschießungen.

### Transporthilfsmittel

Transporthilfsmittel dienen der Vereinfachung des Warentransports zwischen Hersteller/Großhändler/ Einzelhändler und der Lagerung. Eine Weitergabe an den Endverbraucher erfolgt grundsätzlich nicht. Beispiele: Getränkepaletten, Kistensteigen, Container, Fleischkisten oder Fischtransportkisten.

Die Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld stellt eine eigenständige Lieferung und die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes eine Rücklieferung dar. Beide Lieferungen unterliegen der Regelbesteuerung zum Steuersatz von 19 Prozent.

### Warenumschießungen

Warenumschießungen, wie zum Beispiel Getränkeboxen, Mehrwegflaschen oder -gläser, dienen lediglich dazu, Waren für den Endverbraucher verkaufs- und absatzfähig zu machen. Die Hingabe von Warenumschießungen stellt umsatzsteuerlich eine unselbstständige Nebenleistung dar und wird genauso behandelt wie die Hauptleistung. Bei Rücknahme der Warenumschießung gegen Rückzahlung des Pfandgeldes liegt daher eine Entgeltminderung für die Hauptleistung vor. Der leistende Unternehmer hat den geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, während der Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug ändern muss.

Die Finanzverwaltung lässt für Warenumschießungen folgende Vereinfachungsregelung zu: Unternehmer können auf Antrag die bei der Warenlieferung in Rechnung gestellten und bei der Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge in der laufenden Umsatzbesteuerung zunächst unberücksichtigt las-

sen. Am Ende des Kalenderjahres ist der Pfandbetragssaldo, der sich aus den im Abrechnungszeitraum berechneten und zurückgewährten Pfandbeträgen ergibt, zu ermitteln und zusammen mit den Umsätzen des betreffenden letzten Voranmeldungszeitraums des Jahres der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die Saldierungsmethode reduziert den Bürokratieaufwand für die betroffenen Unternehmen erheblich und ist daher sehr zu begrüßen. Sie gilt bisher allerdings ausschließlich für Warenumschießungen. Anträge und Eingaben verschiedener Wirtschaftsverbände, eine entsprechende Vereinfachungsregelung auch für Transport-

hilfsmittel zuzulassen, wurde vom BMF bisher leider nicht umgesetzt.

### Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme

Die Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme stellt umsatzsteuerlich die Gewährung eines Sachdarlehens dar. Bei unentgeltlichem Austausch, beispielsweise bei einem Palettentauschsystem, ist die darin liegende Nutzungsüberlassung nicht steuerbar. Sofern

für das Palettentauschsystem ein Entgelt erhoben wird, unterliegt dieses grundsätzlich der Regelbesteuerung.

Sofern im Nachhinein statt der Rückgabe der Paletten eine Ausgleichszahlung geleistet oder vereinbart wird, liegt darin eine entgeltliche umsatzsteuerpflichtige Palettenlieferung. Etwas anderes gilt dann, wenn die Rückgabe der Paletten aufgrund von Verlust oder Zerstörung unmöglich geworden ist. Dann stellt die zu leistende Zahlung einen echten nicht umsatzsteuerpflichtigen Schadenersatztatbestand dar.

Die vorstehend beschriebenen Regelungen sind ab dem 1. Juli 2014 anzuwenden. Bis dahin kann wahlweise die bisherige Handhabung fortgeführt oder bereits die Neuregelung angewandt werden. ■



## Einkommensteuererklärung 2013

### Verlängerte Fristen statt Strafen

Bürger, die ihre Einkommensteuererklärung selbst abfertigen, müssen in der Regel eine Abgabefrist bis zum 31. Mai des jeweiligen Folgejahres einhalten. Wer sich allerdings steuerlich durch einen Steuerberater beraten lässt, durfte in der Vergangenheit stets eine allgemeine Fristverlängerung bis zum 31. Dezember des jeweiligen Folgejahres nutzen.

Wer seiner Pflicht zur Abgabe seiner Steuererklärung innerhalb der vorgeschriebenen Fristen nicht nachkommt, dem droht ein Verspätungszuschlag. Zudem ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch das Finanzamt möglich.

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit Erlass aus Januar 2014 wieder darauf hingewiesen, dass

diese Fristverlängerung für steuerlich beratene Bürger auch für die Steuererklärungen des Jahres 2013 gilt. Somit ist die allgemeine Abgabefrist in diesen Fällen verlängert auf den 31. Dezember 2014.

Wie in jedem Jahr bleibt es den Finanzämtern aber vorbehalten, einzelne Erklärungen vor Ablauf der allgemeinen verlängerten Frist anzufordern. Mit einer solchen Vorweganforderung müssen Steuerbürger rechnen, die beispielsweise ihre Erklärungen in den Vorjahren verspätet abgegeben haben oder bei denen sich im Vorjahr eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat.

Die allgemeine Fristverlängerung muss nicht gesondert beantragt werden. Sie gilt allerdings nur für alle steuerlich beratenen Bürger. ■



## Serie: Reform des Reisekostenrechts ab 2014

# Teil 1: Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte

Die gesetzlichen Regelungen des steuerlichen Reisekostenrechts wurden mit Wirkung ab 2014 in wesentlichen Teilen umgestaltet. Zielsetzung der Neuregelung war eine Vereinfachung der steuerlichen Behandlung von Reisekosten. Dass dieses nicht ohne Weiteres gelungen ist, zeigt unter anderem, dass das Bundesfinanzministerium bereits ein 52-seitiges Anwendungsschreiben mit Erläuterungen herausgeben musste.

In einer neuen Serie des SHBB Journals erfahren Sie, welche Kosten Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern während einer Auswärtstätigkeit steuerfrei erstatten, welche Kosten Arbeitnehmer als Werbungskosten absetzen können und was sich gegenüber den bisherigen Regelungen ändert.

Der erste Teil informiert, wie Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte ab 2014 steuerlich zu berücksichtigen sind.

Zentraler Punkt der Neuregelung ist die gesetzliche Definition einer ersten Tätigkeitsstätte, die den bislang verwendeten Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte ersetzt. Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte und zurück können lediglich in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 Euro je Entfernungskilometer steuerlich berücksichtigt werden.

Alle übrigen betrieblichen oder beruflichen Fahrten stellen Dienstreisen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit dar, die mit den tatsächlichen Kosten oder alternativ pauschal mit 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer (Hin- und Rückfahrt) steuerlich berücksichtigt werden können. Alle Arten von Reisekosten, das heißt Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte und/oder Dienstreisen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit, können entweder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder vom Arbeitnehmer im Rahmen der persönlichen Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Eine erste Tätigkeitsstätte ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers. Bei fehlender oder nicht eindeutiger Zuordnung werden hilfsweise quantitative Kriterien herangezogen. Eine Einrichtung kann allerdings nur dann erste Tätigkeitsstätte sein, wenn der Arbeitnehmer an dieser entweder unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten tätig werden soll. Wie bisher bei der regelmäßigen Arbeitsstätte kann ein Arbeitnehmer maximal eine erste Tätigkeitsstätte haben.

### ■ Vorrangige arbeitsvertragliche oder dienstrechtliche Zuordnung

Eine arbeitsvertragliche Zuordnung kann unabhängig vom zeitlichen Umfang sowie der Art der dort ausgeübten Tätigkeit erfolgen. Daher ist eine Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte auch dann möglich, wenn dort Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung, wie zum Beispiel

Hilfs- und Nebentätigkeiten, vorbereitende Außendiensttätigkeiten ausgeübt oder dort lediglich Stundenzettel, Krankmeldungen etc. abgegeben werden.

Die Zuordnungsentscheidung kann in Arbeits- oder Tarifverträgen, Einsatzplänen, Protokollnotizen, Reisekostenabrechnungen oder Organigrammen dokumentiert werden.

Am Beispiel c) wird deutlich, dass eine arbeitsrechtliche Zuordnung für Arbeitnehmer auch ungünstig sein kann. Bislang hatten Kundendienstmonteure oder auch Bauarbeiter, die den Betriebssitz des Arbeitgebers lediglich für Hilfs- und Nebentätigkeiten aufsuchten, grundsätzlich keine regelmäßige Arbeitsstätte, d. h. sämtliche Fahrten stellten Dienstreisen dar. Arbeitgeber sollten daher prüfen, ob ab 2014 eine arbeitsrechtliche Zuordnung ihrer Mitarbeiter zu einer Betriebsstätte in allen Fällen steuerlich sinnvoll ist.

### ■ Zuordnung anhand quantitativer Kriterien

Nur wenn eine dienstrechtliche Festlegung zu einer betrieblichen Einrichtung fehlt oder diese nicht eindeutig ist, wird die erste Tätigkeitsstätte anhand von quantitativen Kriterien ermittelt. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer an dieser entweder typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage beziehungsweise mindestens ein Drittel der vereinbarten Arbeitszeit tätig werden soll. Dabei muss der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben. Hilfs- und Nebentätigkeiten sind im Rahmen der quantitativen Zuordnung nicht ausreichend.

Auch nach neuem Recht ist zu beachten, dass ein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich keine erste Tätigkeitsstätte sein kann.

### ■ Besonderheiten bei Auswärtstätigkeiten: Sammelpunkt und weiträumiges Arbeitsgebiet

Verfügen Arbeitnehmer über keine erste Tätigkeitsstätte, wie zum Beispiel häufig bei Seeleuten, Kundendienstmonteuren oder Lkw-Fahrern, sind sämtliche Fahrten der Arbeitnehmer als Auswärtstätigkeit zu beurteilen.

Soll sich der Arbeitnehmer aber aufgrund einer dienstrechtlichen Anweisung dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort, der keine erste Tätigkeitsstätte ist, einfinden, um von dort aus seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort aus seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen, werden die Fahrten von der Wohnung zum Sammelpunkt steuerlich wie Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Entsprechend ist nur die Entfernungspauschale ansetzbar. Die Möglichkeit Verpflegungsmehraufwendungen oder Übernachtungskosten steuerwirksam anzusetzen, wird hierdurch nicht berührt.

Gleiches gilt für die Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet. Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung ausgeübt werden soll, wie zum Beispiel bei Hafendarstellern, Zustellern oder Forstarbeitern. Auch in diesen Fällen kann für die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang des weiträumigen Tätigkeitsgebietes nur die Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Für alle Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes und für die zusätzlichen Kilometer für die Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang können dagegen die tatsächlichen Aufwendungen oder der pauschale Kilometersatz von 0,30 Euro für jeden gefahrenen Kilometer angesetzt werden. ■

## Beispiele für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte

- Arbeitnehmer A ist an vier Tagen in der Woche in der Filiale Kiel und an einem Tag in der Woche in der Filiale Flensburg eingesetzt. Der Arbeitgeber bestimmt Flensburg als erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte ist die Filiale in Flensburg, da A dort arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet ist.
- Arbeitnehmer B ist unbefristet für den Standort Güstrow eingestellt. Zwischenzeitlich wird er mehrfach für Zeiträume zwischen 12 und 36 Monaten an andere Standorte versetzt. Güstrow bleibt auch während der befristeten Abordnung erste Tätigkeitsstätte.
- Arbeitnehmer C ist ein Kundendienstmonteur und sucht den Betrieb des Arbeitgebers in Itzehoe regelmäßig morgens auf, um den Firmenwagen samt Material abzuholen und Aufträge entgegenzunehmen oder Stundenzettel abzugeben. Der Arbeitgeber hat C dem Betriebssitz in Itzehoe dauerhaft zugeordnet. Itzehoe ist aufgrund der dauerhaften Zuordnung erste Tätigkeitsstätte, auch wenn dort nur Hilfstätigkeiten ausgeübt werden.
- wie Beispiel c), jedoch hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer D keiner betrieblichen Einrichtung zugeordnet. D hat keine erste Tätigkeitsstätte. Der Betrieb in Itzehoe wird auch durch das tägliche Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, weil D dort nicht seine eigentliche berufliche Tätigkeit, sondern nur Nebentätigkeiten ausübt.
- Arbeitnehmer E soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen in der Woche im häuslichen Arbeitszimmer in Elmshorn ausüben und an zwei Tagen wöchentlich an der betrieblichen Einrichtung in Lübeck tätig sein. Das häusliche Arbeitszimmer ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und kann damit auch keine erste Tätigkeitsstätte sein. Erste Tätigkeitsstätte ist Lübeck, da E dort an zwei vollen Tagen wöchentlich beruflich tätig ist.
- Der Busfahrer F hat täglich das Busdepot aufzusuchen, um den Bus abzuholen und ihn nach Beendigung der Tätigkeit wieder im Busdepot abzustellen. Allein das Abholen des Fahrzeugs führt nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Allerdings handelt es sich in diesem Fall bei dem Busdepot um einen Sammelpunkt. F kann damit für die Fahrten von der Wohnung zum Busdepot nur die Entfernungspauschale steuerlich geltend machen.
- Im Arbeitsvertrag des Seemanns G, der täglich auf einem Fährschiff tätig ist, ist festgelegt, dass die Ein- und Ausschiffung von dem gleichen Anleger in Rostock-Warnemünde erfolgen soll. Das Schiff ist keine erste Tätigkeitsstätte, da es sich nicht um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handelt. Der Anleger stellt jedoch einen Sammelpunkt dar mit der Folge, dass für die Fahrten von der Wohnung zum Anleger nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist.

Im nächsten Teil der Serie: Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen

## Neue Regeln für den Steuerabzug

# Diese Handwerkerarbeiten können Sie absetzen!

Im Jahr 2009 wurden die Höchstgrenzen für den Steuerabzug für Handwerkerleistungen auf 1.200 Euro pro Jahr angehoben. Erklärtes Ziel war es, die Konjunktur zu stützen, die legale Beschäftigung von Handwerkern zu fördern und die Schwarzarbeit einzudämmen. Wieder einmal steht dieser Steuerrabatt in der Diskussion. Worum geht es dabei?

Derzeit vermindert sich bei Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen die Einkommensteuer auf Antrag um 20 Prozent der begünstigten Aufwendungen, höchstens jedoch um 1.200 Euro im Jahr. Maximal sind also Aufwendungen von 6.000 Euro für Handwerkerleistungen pro Jahr begünstigt. Hierbei ist allerdings zu beachten, dass generell nur die Arbeitskosten begünstigt sind. Dazu gehören die Aufwendungen für den Arbeitslohn einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, nicht aber die Materialkosten.

Nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung waren Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit Neubaumaßnahmen nicht begünstigt. Dies führte in der Praxis immer wieder zu Rechtsstreitigkeiten, wenn beispielsweise Handwerkerleistungen im Zusammenhang mit einer Wohnflächenbeschaffung oder -erweiterung erbracht wurden. Mit einem neuen Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) aus Januar 2014 ändert die Finanzverwaltung in diesem Punkt nun ihre Meinung: Es ist nicht mehr ausschlaggebend, ob es sich bei den Aufwendungen um Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand handelt. Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahme ist vielmehr

am Tatbestandsmerkmal „im Haushalt“ zu bestimmen. Maßnahmen im Zusammenhang mit neuer Wohn- und Nutzflächenbeschaffung in einem vorhandenen Haushalt sind damit auch begünstigt. Die Erhöhung des Gebrauchswerts der Immobilie ist kein Bewertungskriterium mehr und führt damit ebenfalls nicht mehr zum Ausschluss der Steuerermäßigung.

Nach den Ausführungen des BMF ist das Merkmal „im Haushalt“ erfüllt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau soweit errichtet ist, dass der Bezug des Hauses oder der Wohnung zumutbar ist. Ein Gebäude ist allerdings umgekehrt zum Beispiel noch nicht fertiggestellt, wenn Türen, Böden und der Innenputz noch fehlen. Mit tatsächlich erfolgtem Einzug in ein Haus oder eine Wohnung wird dieses damit regelmäßig auch bereits fertig gestellt sein. Wurden Teile des Hauses oder der Wohnung, beispielsweise das Dachgeschoss, erst zu einem späteren Zeitpunkt ausgebaut, müssten Handwerkerleistungen für diese späteren Ausbauarbeiten grundsätzlich steuerlich begünstigt sein. Hier wird sich in der Praxis zeigen, wie die Finanzverwaltung ihre eigene Verwaltungsanweisung verstehen möchte.

Grundsätzlich kann die Steuerermäßigung nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen und soweit sie nicht als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. Auch ist die Begünstigung ausgeschlossen, wenn die Maßnahme oder ein Teil der Maßnahme mit öffentlichen Mitteln gefördert wird, zum Beispiel durch zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse. Unverändert muss bei Inanspruchnahme des Steuerabzugs für

Handwerkerleistungen eine Rechnung vorliegen und die Zahlung auf das Konto des Handwerkers geleistet worden sein. Barzahlungen sind nicht begünstigt.

### Keine Begünstigung von Gutachtertätigkeiten

Die Tätigkeit eines Gutachters gehört nach dem aktuellen Anwendungsschreiben des BMF weder zu den haushaltnahen Dienstleistungen noch handelt es sich um eine Handwerkerleistung. Grundsätzlich sind danach zum Beispiel nicht begünstigt:

- Mess- oder Überprüfungsarbeiten
- eine Legionellenprüfung
- Kontrolle von Aufzügen oder Blitzschutzanlagen
- die Feuerstättenschau sowie
- andere technische Prüfdienste.

Dies gilt auch dann, wenn diese Leistungen durch einen Kaminkehrer oder Schornsteinfeger erbracht werden, dessen Schornstein-Kehrarbeiten sowie Reparatur- und Wartungsarbeiten als Handwerkerleistung begünstigt sind. Aus Vereinfachungsgründen brauchen Schornsteinfegerleistungen bis 2013 nicht in Kehrarbeiten, Reparatur- und Wartungsarbeiten einerseits (begünstigt) und Mess- oder Überprüfungsarbeiten sowie Feuerstättenschau andererseits (nicht begünstigt) aufgeteilt zu werden, sondern können als einheitliche begünstigte Handwerkerleistungen berücksichtigt werden. Ab 2014 wird für Schornsteinfegerleistungen die Steuerbegünstigung für Handwerkerleistungen nur noch gewährt, wenn sich die erforderlichen Angaben darüber, ob es um begünstigte oder nicht begünstigte Leistungen handelt, aus der Rechnung ergeben. ■

## Kirchensteuer

# Neues automatisiertes Verfahren bei Kirchensteuer auf Abgeltungsteuer

Aktuell schreiben die Banken und Sparkassen ihre Kunden im Hinblick auf die bevorstehenden Änderungen beim Kirchensteuereinbehalt auf abgeltungsteuerpflichtige Kapitalerträge an. Worum geht es dabei?

Seit Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 müssen kirchensteuerpflichtige Bankkunden entweder bei ihrer Bank oder Sparkasse einen Antrag auf Einbehalt der Kirchensteuer stellen oder sämtliche Zinsen und Kapitalerträge in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung angeben. Ab 2015 wird Kirchensteuer auf abgeltungsteuerpflichtige Kapitalerträge von den Banken und Sparkassen direkt einbehalten und an die Religionsgemeinschaften abgeführt, die Kirchensteuern erheben. Um diese Arbeiten für den Fiskus erledigen zu können, wurden die Banken und Sparkassen gesetzlich verpflichtet, beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) das persönliche Kirchensteuerabzugsmerkmal (KiStAM) ihrer Kunden abzufragen. Erstmals erfolgt diese jährliche Abfrage zwischen dem 1. September und dem 31. Oktober 2014. Das KiStAM beinhaltet die persönliche Zugehörigkeit zu einer Kirchengemeinschaft und den Kirchensteuersatz.

Wenn Sie mit der Abfrage Ihres KiStAM durch Ihre Bank oder Sparkasse einverstanden sind, brauchen Sie bezüglich des zukünftigen Kirchensteuereinhalts

auf Abgeltungsteuer nichts zu unternehmen. Sie haben jedoch ein Widerspruchsrecht. Sofern Sie die Kirchensteuer nicht von Ihrer Bank oder Sparkasse abführen, sondern vom Finanzamt erheben lassen möchten, können Sie der Übermittlung Ihres KiStAM widersprechen. Eine entsprechende Sperrvermerkserklärung muss auf einem amtlichen Vordruck bis **spätestens 30. Juni 2014** beim BZSt eingereicht werden. Die amtlichen Vordrucke erhalten Sie in Ihrer SHBB Beratungsstelle oder auf

Kapitalerträge in Ihrer Einkommensteuererklärung anzugeben. Wenn Sie von Ihrem Widerspruchsrecht Gebrauch machen und eine entsprechende Sperrvermerkserklärung abgeben, informieren Sie bitte Ihre SHBB Beratungsstelle, damit dies bei der Vorbereitung Ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung entsprechend berücksichtigt werden kann.

### Auch Kapitalgesellschaften betroffen

Auch GmbHs und andere Kapitalgesellschaften, die ab dem Jahr 2015 Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter vornehmen, sind von dem neuen Verfahren betroffen. Um am automatisierten Datenabruf teilzunehmen, muss eine Registrierung der Kapitalgesellschaft beim BZSt erfolgen. Die Kapitalgesellschaft muss diese Registrierung selbst vornehmen, da eine Vertretungsmöglichkeit durch Steuerberater oder andere Bevollmächtigte vom Gesetzgeber bisher nicht ermöglicht wurde. Nach der erstmaligen Registrierung kann ein Auftrag zum jährlichen Datenabruf an Ihre Beratungsstelle vergeben werden.

Für weitere Fragen und Überlegungen zum neuen Kirchensteuerabzugsverfahren steht Ihnen Ihre SHBB Beratungsstelle zur Verfügung. ■



der Homepage des Bundesfinanzministeriums unter [www.formulare-bfinv.de](http://www.formulare-bfinv.de) unter dem Stichwort „Kirchensteuer“.

Ihre Sperrvermerkserklärung führt dazu, dass das BZSt die Übermittlung Ihres KiStAM für den aktuellen und alle folgenden Abfragezeiträume sperrt und zwar so lange, bis Sie gegebenenfalls Ihre Sperrvermerkserklärung widerrufen. Die Sperrvermerkserklärung hat zur Folge, dass Ihre Bank oder Sparkasse keine Kirchensteuer für Sie abführt und Sie sich verpflichten, sämtliche

## Vorsicht bei Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer

# Verdeckte Gewinnausschüttung bei Änderung von Versorgungszusagen

Mit mehreren Urteilen aus Oktober 2013 hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Herabsetzung einer bestehenden Pensionszusage gegenüber einem Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich gewinnmindernd anzuerkennen ist oder ob in einem solchen Fall eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliegt.

Die Leitlinien, die vom BFH herausgearbeitet wurden, lassen sich exemplarisch an folgendem Urteilsfall darstellen, dem folgende Konstellation zugrunde lag:

Einem Gesellschafter-Geschäftsführer mit maßgeblichem Einfluss auf die von ihm beherrschte GmbH wurde vor Jahrzehnten seitens der GmbH ein lebenslanges Ruhegehalt in Höhe von jährlich 36.000,00 Euro ab Vollendung des 65. Lebensjahres oder ab dem Zeitpunkt einer dauernden Erwerbsunfähigkeit zugesagt. Die Versorgungszusage beinhaltete des Weiteren Ansprüche auf Hinterbliebenenversorgung für die Witwe, Anpassungsklauseln nach den Regelungen der Beamtenbesoldung sowie das Verbot einer Beleihung der Ruhegeldansprüche. Im Jahre 2006 übertrug der Gesellschafter-Geschäftsführer seine GmbH-Anteile auf seinen Sohn. Um diesem eine von Pensionsverpflichtungen unbelastete Gesellschaft übergeben zu können, erklärte der Vater den Verzicht auf seine Pensionsansprüche (einschließlich Witwenanwartschaften etc.) und erhielt dafür als Abfindung rund 170.000,00 Euro. Die GmbH behandelte die Auszahlung als steuerpflichtigen Arbeitslohn

des Gesellschafter-Geschäftsführers, unterwarf diesen der Lohnsteuer und buchte die Auszahlung als Betriebsausgabe in der Gewinn- und Verlustrechnung. Gleichzeitig wurde die bisher bestehende Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufgelöst.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung beurteilte das Finanzamt die Abfindungszahlungen nicht als Betriebsausgabe, sondern behandelte diese als vGA. Gegen



diese Beurteilung legte die GmbH Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht ein. In der ersten Instanz gab das zuständige Finanzgericht der GmbH recht und lehnte die Beurteilung als vGA durch das Finanzamt ab. In der zweiten Gerichtsinstanz hob der BFH diese Entscheidung allerdings wieder auf und kam zu folgenden Ergebnissen:

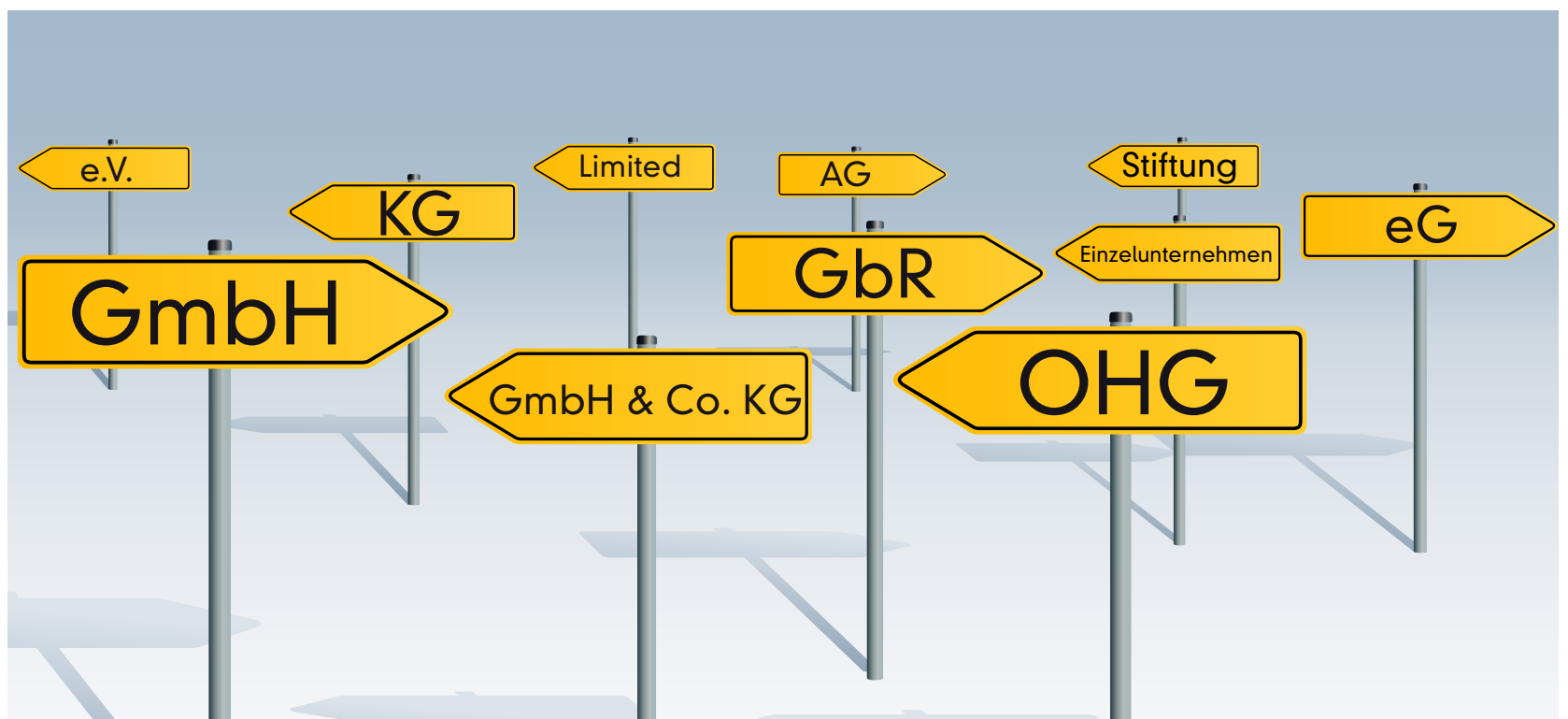
- Zahlt eine Gesellschaft ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine Abfindung für dessen Verzicht auf eine ihm erteilte Pensionszusage, obwohl eine solche Abfindung im Vertrag nicht vorgesehen ist, liegt wegen der Nähe zu ihrem Gesellschafter eine vGA vor.

- Eine vGA liegt auch dann vor, wenn gleichzeitig durch die Gesellschaft die Pensionsverpflichtung gewinnerhöhend aufgelöst wird.

Zu seinen Ergebnissen kommt der BFH insbesondere auch deshalb, weil er keine saldierte Betrachtung bezüglich der Gewinnauswirkungen zulässt. Eine Neutralisierung der Abfindungszahlungen durch die gewinnwirksame Auflösung der Pensionsrückstellungen ist damit nicht zulässig. ■

## Unser Rat

Nicht nur die erstmalige Ausgestaltung einer Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, sondern insbesondere auch sämtliche im Zusammenhang mit einer Änderung oder Auflösung einer Pensionszusage zu treffenden Vereinbarungen bedürfen im Vorwege einer umfassenden steuerlichen Beurteilung.



## Serie: Rechtsformen für Unternehmen

# Teil 11: Rechtsformen im steuerlichen Vergleich

Der Abschlussbeitrag unserer Artikelreihe thematisiert wichtige ertragsteuerliche Aspekte, die bei der Rechtsformwahl zu berücksichtigen sind. Auf die Umsatzsteuer wird nicht näher eingegangen, da die Regelungen für alle Gesellschaftsformen identisch sind und die Umsatzsteuer bei der Regelbesteuerung keinen maßgeblichen Einfluss auf den Gewinn des Unternehmens hat.

### Einzelunternehmer

Ein Einzelunternehmer hat steuerlich mit der Einkommensteuer und gegebenenfalls mit der Gewerbesteuer

zu tun. Aus dem Betrieb seines Unternehmens kann der Einzelunternehmer Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher, gewerblicher bzw. freiberuflicher Tätigkeit erzielen. Einkommensteuerpflichtig ist nicht das Unternehmen, sondern der Inhaber des Unternehmens, der die erwirtschafteten Gewinne im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung zu versteuern hat. Dabei kann der Einzelunternehmer seinen Unternehmerlohn nicht als Betriebsausgabe abziehen. Je nach Höhe des Einkommens liegt der individuelle Steuersatz zwischen 0 Prozent (bis zum Grund-

freibetrag) und 45 Prozent (Spitzensteuersatz). Auf die Einkommensteuer ist noch der Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 Prozent sowie gegebenenfalls Kirchensteuer zu zahlen.

Werden Gewinne aus einem Gewerbebetrieb erwirtschaftet, ist hierauf Gewerbesteuer nach dem Gewerbebeitrag zu entrichten. Das ist der nach dem Einkommensteuergesetz ermittelte Gewinn, der noch um bestimmte Beträge vermehrt und vermindert wird. Jede Gemeinde legt den für die Berechnung der Gewerbesteuer erforderlichen Hebesatz und damit die

Fortsetzung von Seite 6

Höhe der Gewerbesteuer selbst fest. Die Spannweite des Hebesatzes reicht derzeit von 200 Prozent bis mehr als 500 Prozent. Bezogen auf den Gewinn ergeben sich dadurch je nach Hebesatz der Gemeinde Steuersätze von effektiv 7 Prozent bis über 17 Prozent. Einzelunternehmer können einen Freibetrag von 24.500 Euro bei der Gewerbesteuer in Anspruch nehmen. Zusätzlich ist zu beachten, dass die gezahlte Gewerbesteuer weitestgehend auf die Einkommensteuer angerechnet wird, wodurch sich gleichzeitig auch der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer mindern. Durch diese Steueranrechnung werden Einzelunternehmer über ihre Einkommensteuerveranlagung von der Gewerbesteuer im Regelfall fast vollständig entlastet.

**Kapitalgesellschaften**

Da Kapitalgesellschaften wie zum Beispiel die GmbH und die AG über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen, erfolgt bei der Besteuerung eine Trennung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem an ihr beteiligten Gesellschafter. Vergütungen, die ein Gesellschafter für die Übernahme von Tätigkeiten für die Kapitalgesellschaft (z. B. Geschäftsführervergütung), für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (z. B. Mieten und Pachten für zur Verfügung gestellte Grundstücke und Gebäude) oder Zinsen für gewährte Darlehen, werden bei der Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben abgezogen.

Kapitalgesellschaften zahlen auf ihre Gewinne Körperschaftsteuer, bei der es keinen Grundfreibetrag gibt. Der Steuersatz beträgt konstant 15 Prozent zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag. Kirchensteuern zahlen Kapitalgesellschaften selbst nicht, sondern gegebenenfalls indirekt die an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter. Kraft Rechtsform sind Kapitalgesellschaften Gewerbebetriebe und unterliegen damit grundsätzlich der Gewerbesteuer. Kapitalgesellschaften haben allerdings keinen Anspruch auf den Freibetrag von 24.500 Euro, wie er Einzelunternehmen und Personengesellschaften gewährt wird. Deshalb fällt auch bei der Gewerbesteuer ab dem ersten zu versteuernden Euro eine konstante Steuerbelastung an. Weiter kann die von der Körperschaft zu zahlende Gewerbesteuer weder auf die Körperschaftsteuer der Gesellschaft noch auf die Einkommensteuer der beteiligten Gesellschafter angerechnet werden. Die steuerliche Gesamtbelastung von Körperschaftsteuer (15 Prozent), Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent von 15 Prozent = 0,825 Prozent) und Gewerbesteuer (Höhe abhängig vom Hebesatz der Gemeinde; durchschnittlich ca. 14 Prozent) beträgt bei einem durchschnittlichen Gewerbesteuer-Hebesatz bezogen auf den Gewinn 29,8 Prozent.

Verbleibt der Gewinn nach der Steuerzahlung im Unternehmen, wird von einer sogenannten Gewinnthesaurierung gesprochen. In diesem Fall entstehen keine zusätzlichen Steuern für die Gesellschafter und die Gesellschaft. Wird der Gewinn nach Steuern hingegen als Dividende ausgeschüttet, kommt es für die Versteuerung der Dividenden erträge beim Gesellschafter darauf an, ob die jeweilige Beteiligung im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen gehalten wird. Gehört die Beteiligung zum Betriebsvermögen (Gewerbe, selbständige Arbeit, Land- und Forstwirtschaft) werden die Dividenden erträge unter Anwendung des sogenannten Teileinkünfteverfahrens zu 60 Prozent in den steuerpflichtigen Gewinn einbezogen und im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart versteuert, 40 Prozent der Ausschüttung sind von der Besteuerung freigestellt. Es sind allerdings auch nur 60 Prozent der dazu gehörigen Aufwendungen abzugsfähig. Bei Beteiligungen des Privatvermögens haben die Gesellschafter Dividenden erträge persönlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. In der Regel geschieht dies im Rahmen der Abgeltungssteuer für Kapitalerträge zu einem pauschalen Steuersatz von

25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls zuzüglich Kirchensteuer, wobei statt der individuellen Werbungskosten nur der Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 Euro bzw. 1.602 Euro für Ehepaare abzugsfähig ist. Sofern es günstiger ist, kann hier aber auch eine Versteuerung zum individuellen Steuersatz erfolgen.

Im Gegensatz zu Einzelunternehmen, bei denen der Inhaber gleichzeitig die Geschäfte führt, die erwirtschafteten Gewinne komplett versteuert und Geld für seine private Lebensführung aus dem Unternehmen entnimmt, ist die Kapitalgesellschaft eine eigene Rechtsperson, die zur Geschäftsführung auf natürliche Personen angewiesen ist. Übernimmt ein Gesellschafter die Aufgaben des Geschäftsführers und soll ein Geschäftsführer-Anstellungsvertrag mit diesem geschlossen werden, dann erfordert die steuerliche Anerkennung dieses Vertrages die Fremdüblichkeit. Dies bedeutet, dass der Vertrag zum Beispiel bezüglich Vergütung so ausgestaltet sein muss, als wäre er mit einem fremden Dritten geschlossen worden. Das gezahlte Gehalt mindert zwar den Gewinn der Körperschaft, ist aber vom Geschäftsführer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung zu versteuern. Die gleichen Grundsätze gelten auch für die Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Darlehensgewährung durch Gesellschafter.

**Personengesellschaften**

Die Gewinnversteuerung erfolgt bei Personengesellschaften (GbR, OHG, KG) anders als bei Kapitalgesellschaften nicht auf Ebene der Gesellschaft. Stattdessen versteuern die Gesellschafter ihre Gewinnanteile mit ihrem individuellen Steuersatz im Rahmen der Einkommensteuer, wenn es sich um natürliche Personen handelt, bzw. Körperschaftsteuer, wenn eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Neben den Gewinnanteilen zählen auch Vergütungen, die die Gesellschafter für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (z. B. Mieten und Pachten für zur Verfügung gestellte Grundstücke und Gebäude), Zinsen für gewährte Darlehen und für die Übernahme von Tätigkeiten für die Gesellschaft erhalten, zu den Einkünften aus ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft.

Bei der Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft ein eigenständiges Besteuerungsobjekt. Anders als bei Kapitalgesellschaften mindert die Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung den Gewerbeertrag bei der Gewerbesteuer aber nicht. Dafür steht der Personengesellschaft jedoch der Gewerbesteuerfreibetrag von 24.500 Euro zu und die Gesellschafter können sich die von der Gesellschaft gezahlte Gewerbesteuer anteilig auf ihre persönliche Einkommensteuer anrechnen lassen.

**Eine Beispielsrechnung**

Unternehmer A führt in der ersten Variante seinen Betrieb als ein gewerbliches Einzelunternehmen und erwirtschaftet einen Gewinn vor Steuern in Höhe von 100.000 Euro. Alternativ betreibt A das Unternehmen zusammen mit B in der zweiten Variante in der Rechtsform einer GbR und in der dritten als GmbH. A und B sind jeweils im Verhältnis 50:50 an den Gesellschaften beteiligt und erzielen aus Gründen der Vergleichbarkeit der drei Varianten in beiden Fällen einen vorläufigen Gewinn vor Steuern in Höhe von 200.000 Euro. Die Anteile an der GmbH hält A im steuerlichen Privatvermögen. Als Vergütung für ihre Tätigkeit für die Gesellschaft erhalten A und B in den beiden Varianten GbR und GmbH jeweils noch 60.000 Euro pro Jahr, die noch vom Gewinn zu entlohnen sind. Daneben erzielt A keine weiteren Einkünfte. Er ist ledig und kinderlos, bezahlt keine Kirchensteuer und kann 5.000 Euro Sonderausgaben nachweisen. Der Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde soll 400 Prozent betragen.

Aus der Übersicht wird deutlich, dass die von Unternehmer A insgesamt zu zahlenden Ertragsteuern im

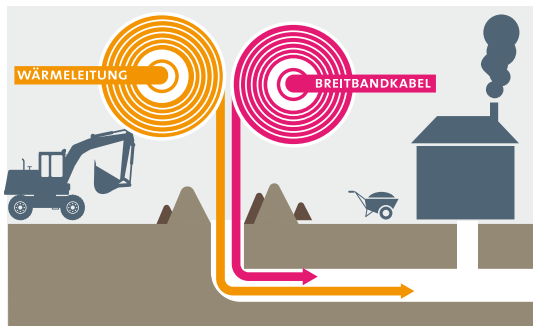
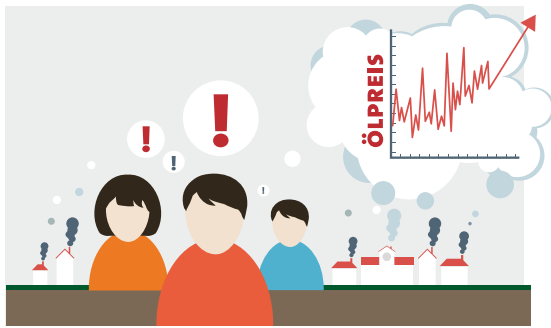
Einzelunternehmen und als Gesellschafter der Personengesellschaft mit ca. 33.380 Euro nahezu identisch sind. Bei der GmbH hängt das Ergebnis entscheidend davon ab, ob der Gewinn an die Gesellschafter ausgekehrt oder im Unternehmen thesauriert wird. Bei vollständiger Gewinnausschüttung hat A im dargestellten Beispiel ca. 1.000 Euro mehr Steuern zu tragen. Würde der Gewinn hingegen vollständig im Unternehmen verbleiben, so fielen weder Abgeltungssteuer noch Solidaritätszuschlag in Höhe von zusammen ca. 7.200 Euro an. ■

**Thesaurierungsmöglichkeit nicht nur für Kapitalgesellschaften**

Auch Einzelunternehmer und Mitunternehmer von Personengesellschaften können nicht entnommene Gewinne seit 2008 ganz oder teilweise zu einem ermäßigten Steuersatz von 28,25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag versteuern. Durch diese Regelung soll eine Angleichung an die Besteuerung von Kapitalgesellschaften erreicht und ein Anreiz für die Bildung eines höheren Eigenkapitalanteils gegeben werden.

Für Unternehmer, die die erwirtschafteten Gewinne nicht vollständig zur Deckung ihrer Privatentnahmen benötigen, stellt die Thesaurierung der Gewinne damit grundsätzlich eine überlegenswerte Alternative dar, wenn ihr individueller Steuersatz für den im Unternehmen verbleibenden Gewinn über 28,25 Prozent liegen würde. Die Thesaurierungsmöglichkeit ist jedoch mehr als nur eine Form der Steuerstundung. Kommt es in den folgenden Jahren dazu, dass die Entnahmen den Gewinn übersteigen, muss für den über den Jahresgewinn hinausgehenden Entnahmebetrag eine Nachversteuerung erfolgen. Analog zu den Kapitalgesellschaften wird diese „Ausschüttung“ aus dem Unternehmen mit 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag besteuert. Auf Grund dieser Nachversteuerung ist die Thesaurierungsmöglichkeit nur dann interessant, wenn die Zeitspanne bis zur Entnahme der thesaurierten Gewinne möglichst lang ist und der Steuerpflichtige diese Gewinne andernfalls mit einem hohen Steuersatz von mehr als 40 Prozent zu versteuern hätte.

Beispiel	Einzelunternehmer A	Personengesellschaft A & B GbR	Kapitalgesellschaft A & B GmbH
	Euro	Euro	Euro
<b>Unternehmensergebnis</b>			
vorläufiger Gewinn	100.000	200.000	200.000
abzüglich Geschäftsführervergütung		steuerlich nicht abziehbar	A+B: -120.000
steuerlicher Gewinn	100.000	200.000	80.000
<b>Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft</b>			
Gewerbesteuer			
steuerlicher Gewinn	100.000	200.000	80.000
abzüglich Freibetrag	-24.500	-24.500	0
Gewerbeertrag	75.500	175.500	80.000
Gewerbesteuer (Gew.ertrag x 3,5% x 400% Hebesatz)	10.570	24.570	11.200
Körperschaftsteuer (15% vom Gewinn)			12.000
Solidaritätszuschlag (5,5% der Körperschaftsteuer)			660
ausschüttbarer Gewinn			56.140
<b>Besteuerung des Gesellschafters A</b>			
gewerbliche Einkünfte	100.000	100.000	-
Einnahmen aus GmbH-Geschäftsführertätigkeit			60.000
abzüglich Arbeitnehmerpauschbetrag			-1.000
Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit			59.000
Summe der Einkünfte (ohne Kapitaleinkünfte)	100.000	100.000	59.000
abzüglich Sonderausgaben	-5.000	-5.000	-5.000
zu versteuerndes Einkommen	95.000	95.000	54.000
tarifliche Einkommensteuer	31.661	31.661	14.441
anrechenbare Gewerbesteuer	-10.042	-11.671	
zu zahlende Einkommensteuer	21.620	19.990	14.441
Solidaritätszuschlag (5,5% der Einkommensteuer)	1.189	1.099	794
Kapitaleinkünfte mit Steuersatz von 25%			
50% des ausschüttbaren Gewinns			28.070
abzüglich Sparerpauschbetrag			-801
Kapitaleinkünfte			27.269
Abgeltungssteuer (25% der Kapitaleinkünfte)			6.817
Solidaritätszuschlag (5,5% der Abgeltungssteuer)			375
<b>Steuerbelastung insgesamt</b>	33.379	33.374	34.357



## Klimaschutz im ländlichen Raum durch Nahwärmenetze

### Wege für eine erfolgreiche Umsetzung in der Gemeinde

Eine nachhaltige, umweltverträgliche und sichere Energieversorgung ist eines der zentralen kommunalen Themen. Bis 2050 sollen laut Klimaschutzziel in Deutschland und in der EU die Emissionen von Treibhausgasen aus Industrie und Haushalten um mehr als 80 Prozent, die des Verkehrs um etwa 60 Prozent gesenkt werden. Es gibt daher ein verstärktes Interesse der Kommunen, Kreise, des Bundes und der Länder, Versorgungskonzepte auf Basis erneuerbarer Energien aktiv zu gestalten.

Nahwärmenetze ermöglichen den effizienten Einsatz von erneuerbaren Energien aus Solarthermie, Biomethan, Biogas, Erdwärme oder Holz. Gerade für den ländlichen Raum, der heute zu großen Teilen noch vom Heizöl abhängig ist, sind wirtschaftlich tragfähige Nahwärmenetze als preisstabile gemeinschaftliche Wärmeversorgung attraktiv, da sich der Preis für Heizöl in den letzten zehn Jahren verdoppelt hat und somit zur wirtschaftlichen Belastung für die ländliche Bevölkerung geworden ist.

Dem großen Interesse an regionalen Bioenergieprojekten stehen Informationsdefizite und Akzeptanzprobleme gegenüber. „In den vergangenen Jahren hat sich unsere Beratungspraxis grundlegend geändert“, sagt Gerrit Müller-Rüster von der Treurat und Partner Unternehmensberatungsgesellschaft mbH, einer Schwestergesellschaft im Unternehmensverbund der SHBB. Fragen nach einem Ausstieg aus der Heizölversorgung bei gleichzeitiger Reduzierung der Energiekosten, nach möglichst geringen Investitionskosten oder nach den Vorteilen einer Nahwärmenetzlösung stünden bei interessierten Gemeinden ebenso im Vordergrund wie die nach der Erreichbarkeit einer breiten Akzeptanz vor Ort.

Damit ein Nahwärmenetz passgenau geplant und umgesetzt sowie erfolgreich betrieben werden kann, empfehlen sich ein integrierter Betrachtungsansatz, ein dialoggeführter Planungsprozess sowie die in der Praxis bewährte Rechtsform der Bürgerenergiegenossenschaft für den Betrieb.

#### Integrierter Ansatz im Planungsprozess

Zentraler Baustein eines ökonomisch sinnvollen Wärmenetzes ist eine detaillierte Wirtschaftlichkeitsberechnung. Diese basiert auf einer umfangreichen Untersuchung der örtlichen Besonderheiten und

identifiziert mögliche Wärmeverbraucher mit dem Ziel, den zukünftigen Wärmebedarf festzulegen. Damit ein solches Nahwärmenetz sowohl ökonomisch als auch ökologisch sinnvoll betrieben werden kann, braucht es eine hohe Anschlussdichte und sanierte Gebäude.

Alle maßgeblichen Energieverbraucher, wie etwa kommunale Einrichtungen, Gewerbe, Handel, Dienstleistung und private Haushalte, sowie deren Energieeinspar- und Effizienzpotential werden im integrierten Ansatz betrachtet. Darüber hinaus werden sowohl Verbrauchsmengen aus der Vergangenheit festgestellt und zukünftige Verbrauchsmengen ermittelt als auch Entwicklungsperspektiven des Nahwärmeversorgungsgebietes miteinbezogen.



#### Bürgerdialog – weniger Kosten für den Einzelnen

Der gesamte Planungsprozess sollte durch eine kontinuierliche Bürgerbeteiligung begleitet werden. Zukünftige Wärmeabnehmer werden so bereits in den Entscheidungsfindungsprozess eingebunden. Begünstigend für die Akzeptanz vor Ort wirken etwa positive Aussagen über künftige Versorgungssicherheit und dass eine zentrale Energieversorgung die Kosten für Wärme von Wohnungseigentümern bei der Umstellung ihres Gebäudes auf erneuerbare Energien merklich und langfristig senkt. Ein Bürgerdialog in Form von Workshops kann hier ein größtmögliches Maß an Akzeptanz für die Maßnahmen bei den Beteiligten entwickeln.

#### Nahwärmeversorgung in Bürgerhand: Rechtsform der Genossenschaft

Die Umsetzung eines Nahwärmenetzes beginnt mit der Gründung der Betreibergesellschaft. Die Praxis zeigt, dass in der jüngsten Vergangenheit erfolgreich Nahwärmenetze zum überwiegenden Teil in der Rechtsform kleinerer Gemeindewerke oder Bürgerenergiegenossenschaften gegründet wurden.

Investitionen durch ein Gemeindewerk sind wegen mangelnder finanzieller Ausstattung oder haushaltsrechtlicher Beschränkungen nicht in jeder Gemeinde möglich. In diesen Fällen bietet sich an, die Nahwärmeversorgung in Bürgerhand zu organisieren. Als Rechtsform hat die Bürgerenergiegenossenschaft einige Vorteile. Der Ein- und Austritt ist ohne besondere formale Anforderungen möglich. Zudem bekommen Mitglieder einer Genossenschaft bei einem Ausscheiden nur ihr eingezahltes Geschäftsguthaben ausgezahlt, stille Reserven verbleiben in der Genossenschaft. Die Genossenschaft sieht außerdem eine auf den Genossenschaftsanteil beschränkte Haftung der Mitglieder vor, zudem verhindert das Prinzip „ein Mitglied, eine Stimme“, dass kleine von großen Verbrauchern überstimmt werden können.

Die Öffnung der Betreiberstruktur für eine Bürgerbeteiligung durch die Wahl einer Genossenschaft führt zu einer dauerhaften Akzeptanz, die die Betriebsphase sichert. Die Mitglieder können die Betriebsergebnisse der Bürgerenergiegenossenschaft überprüfen und hinterfragen. ■

Bei Beratungsbedarf wenden Sie sich bitte an:

**Treurat**  
und Partner

Lorentzendam 40 • 24103 Kiel  
fon: 0431 - 5936-360  
e-mail: info@treurat-partner.de  
www.treurat-partner.de

#### Zitat

Das Leben kommt auf alle Fälle aus einer Zelle, doch manchmal endet's auch bei Strolchen in einer solchen.

Heinz Erhardt

Termine April bis Juni 2014		
Steuerart	Fälligkeit	Ende der Schonfrist bei Überweisung
<b>Einkommensteuer</b>		
Solidaritätszuschlag	10.06.	13.06.
Kirchensteuer		
Körperschaftsteuer	10.04.	14.04.
<b>Umsatzsteuer</b>	12.05.	15.05.
	10.06.	13.06.
<b>Lohnsteuer</b>	10.04.	14.04.
<b>Kirchensteuer</b>	12.05.	15.05.
<b>Solidaritätszuschlag</b>	10.06.	13.06.
<b>Gewerbesteuer</b>	15.05.	19.05.
<b>Grundsteuer</b>	15.05.	19.05.

Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks als erfolgt gilt.



#### Impressum

**HERAUSGEBER:** SHBB Steuerberatungsgesellschaft mbH, Lorentzendam 39, 24103 Kiel Geschäftsführung: StB Dr. Willi Cordts, RA StB Dr. Marc Habersaat, WP StB Maik Jochens, WP StB Harald Jordan Aufsichtsratsvorsitzender: Friedrich Bennemann • **CHEFREDAKTION:** Dr. Willi Cordts •

**LEKTORAT:** Karen Jahn / Anja Schachtschabel •

**GESTALTUNG/AUSFÜHRENDE AGENTUR:** stadt.werk konzeption.text.gestaltung GmbH • **DRUCK:** PerCom •

**Titelbild:** Aufbau Windkraftanlage Holtsee

**Titelköpfe v.l.:** Eike Sierck, Carmen Mielke, Heinz-Wilhelm Brinkmann.

Nachdruck und Verwendung nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Herausgebers.

Das SHBB Journal erscheint vierteljährlich. Die in diesem Mandantenmagazin gemachten Angaben sind der Übersichtlichkeit halber kurz gehalten und dienen der allgemeinen Unterrichtung, ersetzen aber keine individuelle persönliche Beratung. Eine Haftung ist insoweit ausgeschlossen.