

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, Dezember 2016

#### Mandantenrundschriften Nr. 4/2016

**Einigung bei der Erbschaftsteuer • Bonuszahlungen der Krankenkasse • Kindergeld in EU-Fällen • Rückwirkende Rechnungsberichtigung • Verbilligte Überlassung von Wohnraum • Anhebung des Mindestlohns • Bilanzpolitik • Investitionsabzugsbetrag • Anpassungsbedarf bei Registrierkassen**

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

nach langem Tauziehen ist im Vermittlungsausschuss zwischen Bundestag und Bundesrat nun doch eine Einigung über die Reform der Erbschaftsteuer erreicht worden. Damit besteht nun zumindest Klarheit über die gesetzlichen Regelungen. Festzustellen ist aber nicht nur, dass das Gesetz an Komplexität weiter deutlich zugenommen hat, sondern auch, dass aus Fachkreisen teilweise in Zweifel gezogen wird, ob die nun gefundene Neuregelung einer verfassungsrechtlichen Überprüfung standhält. Insoweit wird die weitere Entwicklung abzuwarten sein.

Jedenfalls sollten betroffene Unternehmen nun sorgfältig analysieren, was die Neuregelung für den konkreten Fall bedeutet und wie hierauf ggf. zu reagieren ist. In einer Sonderbeilage zu diesem Mandanten-Rundschriften stellen wir die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen dar. Die Analyse möglicher Konsequenzen im Einzelfall kann regelmäßig nur unter Zuhilfenahme steuerlichen Rats erfolgen. Unabhängig von geplanten Unternehmens- oder Anteilsübertragungen sollte bei Familienunternehmen grundsätzlich eine Abschätzung der möglichen Steuerbelastung für den Fall eines unvorhersehbaren Erbfalls erfolgen. Der Be-

**WALDEMAR STEINERT**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JÖRG VARGA**  
Steuerberater  
Dipl.-Finanzwirt

**JOACHIM MUSTER \*1**  
Steuerberater

**BRIGITTE SCHEPERS \*2**  
Steuerberaterin

**TANJA VAN EIK \*2**  
Dipl.-Kauffrau  
Steuerberaterin

**AXEL LIEBIG\*2**  
Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Steuerrecht

**In Kooperation mit  
CRAMER RECHTSANWALTS-  
GESELLSCHAFT mbH**

Feithstr. 82, 58095 Hagen  
Tel. (0 23 31) 98 86 - 0  
Fax (0 23 31) 8 26 53

e-mail:  
[info@steinert-online.com](mailto:info@steinert-online.com)  
[www.steinert-online.com](http://www.steinert-online.com)

**Steinert Steuerberatungsgesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen  
HRB 3751

**Geschäftsführer:**  
Dipl.-Finanzwirt  
Waldemar Steinert  
Dipl.-Finanzwirt  
Jörg Varga

\*1 freier Mitarbeiter  
\*2 Angestellte(-r)

trieb und die Unternehmerfamilie müssen für einen solchen Fall gerüstet sein, damit eine durch Steuerzahlungen dann möglicherweise eintretende Liquiditätsbelastung das Lebenswerk des Unternehmers nicht in Gefahr bringt.

Da der Jahreswechsel regelmäßig mit dem Abschlussstichtag zusammenfällt, gilt es bilanzpolitische Maßnahmen rechtzeitig zu prüfen und ggf. vorzubereiten. Der Jahreswechsel ist insbesondere aber auch für Steuerpflichtige, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, wie Freiberufler und kleinere Gewerbetreibende, von Bedeutung. In diesen Fällen kann der Zufluss von Einnahmen bzw. der Abfluss von Ausgaben bewusst gesteuert werden, um die steuerliche Belastung zu optimieren bzw. Steuerzahlungen hinauszuschieben.

Im Folgenden geben wir Ihnen daneben einen umfassenden Überblick zu aktuellen Entwicklungen in Gesetzgebung und Rechtsprechung, die zum Jahreswechsel der Beachtung bedürfen. Zugleich werden Handlungsbedarf und Gestaltungschancen aufgezeigt.

---

#### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Bonuszahlungen der Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten mindern nicht den Sonderausgabenabzug
- 2 Vorrangiger Kindergeldanspruch des im anderen EU-Mitgliedstaat wohnenden Elternteils
- 3 Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten unterliegt in der Regel der Schenkungsteuer
- 4 Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege als außergewöhnliche Belastung
- 5 Anhebung von Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag ab 1.1.2017
- 6 Ansatz von Krankenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben
- 7 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 8 Frist für die Altersvorsorgezulage 2014

---

#### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 9 Bestätigung der Rechtsprechung: Abgetrennter Arbeitsbereich kein „häusliches Arbeitszimmer“
- 10 Meisterbonus mindert nicht die anzusetzenden Fortbildungskosten
- 11 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2017
- 12 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017

---

#### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 13 Zeitpunkt des Gewinnausweises bei Vermittlungsprovisionen
- 14 Europäischer Gerichtshof: Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs

- 15 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 16 Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument
- 17 Bei hohen Nachzahlungen in der Umsatzsteuererklärung drohen Hinterziehungszinsen
- 18 Beachtung der getrennten Aufzeichnungspflichten insbesondere für Geschenke und Bewirtungsaufwendungen
- 19 Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz
- 20 Aktueller und zukünftiger Anpassungsbedarf bei Registrierkassen
- 21 Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
- 22 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
- 23 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

---

#### **Für Personengesellschaften**

---

- 24 GmbH & Co. KG: Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

---

#### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 25 Verluste aus dem Erwerb von Knock-out-Zertifikaten
- 26 Verlust aus privaten Kapitalanlagen
- 27 Anpassung von Freistellungsaufträgen

---

#### **Für Hauseigentümer**

---

- 28 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum
- 29 Werbungskostenabzug für 2016 sichern
- 30 Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb der Immobilie

---

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

---

- 31 Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn
- 32 Neues aus der Gesetzgebung
- 33 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 34 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 35 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

---

#### **Abgabe- und Zahlungstermine 2017**

---

- 36 Wichtige Steuertermine 2017
- 37 Hinweise zu Abgabe- und Zahlungstermine 2017

---

#### **Erbschaftsteuerreform 2016 betreffend Unternehmensvermögen**

---

- 38 „Minimalinvasive“ Korrekturen des Gesetzgebers

- 39 Unternehmensbewertung - Grundsätzliche Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren
- 40 Kleinbetriebe - kein bzw. vereinfachter Lohnsummentest
- 41 Verwaltungsvermögen - Abgrenzung und Folgen
- 42 Steuererleichterungen für Familienunternehmen
- 43 Verschonungsabschlag - Einschränkung bei großen Unternehmensvermögen
- 44 Erweiterte Stundungsregelung

---

## Für alle Steuerpflichtigen

---

### 1 Bonuszahlungen der Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten mindern nicht den Sonderausgabenabzug

Im Urteilsfall hatten die Stpfl. Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend gemacht. Ihre Krankenkasse bot zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens ein Bonusprogramm an. Hiernach gewährte die Krankenversicherung den Versicherten, die bestimmte kostenfreie Vorsorgemaßnahmen, wie z.B. Gesundheits-Check-up, Krebsvorsorgeuntersuchung und zahnärztliche Vorsorgeuntersuchung in Anspruch genommen hatten, einen Zuschuss von jährlich bis zu 150 € für Gesundheitsmaßnahmen, die von den Versicherten privat finanziert worden waren. Das Finanzamt sah in diesem Zuschuss eine Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen und verrechnete ihn mit den in diesem Jahr gezahlten Beiträgen, so dass nur der verminderte Betrag als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden konnte.

Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht. Vielmehr hat dieser mit Urteil vom 1.6.2016 (Aktenzeichen X R 17/15) entschieden, dass wenn eine gesetzliche Krankenkasse im Rahmen eines Bonusprogramms dem Krankenversicherten die von ihm getragenen Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, diese Zahlungen nicht die als Sonderausgaben abziehbaren Krankenversicherungsbeiträge mindern. Voraussetzung für die erlangte Bonusleistung war, dass die Stpfl. weitere Aufwendungen für Gesundheitsmaßnahmen tätigen mussten. Die Bonuszahlung habe ihren eigentlichen Rechtsgrund in einer Leistung der Krankenkasse, nämlich der Erstattung der von den Versicherten getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen. Sie stehe nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basis Krankenversicherungsschutzes.

#### **Hinweis:**

Mit diesem Urteil, das sich lediglich auf die Bonusvariante in Form einer Kostenerstattung bezieht, widerspricht der Bundesfinanzhof ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung, die in allen Krankenkassenleistungen auf Grund eines Bonusprogramms eine Beitragserstattung sieht. Im Einzelfall ist allerdings sorgfältig zu prüfen, wie das Bonusprogramm der einzelnen Krankenkasse zu würdigen ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Im Urteilsfall hatte die Krankenkasse die Bonuszahlung als erstatteten Beitrag angesehen und elektronisch im Wege des Kontrollmeldeverfahrens an die Finanzverwaltung übermittelt. Dies war aber nach Ansicht des Gerichts nicht bindend. Damit

zeigt sich, dass die von der Krankenkasse bescheinigten bzw. elektronisch übermittelten Beitragszahlungen vom Stpfl. überprüft werden sollten.

## **2 Vorrangiger Kindergeldanspruch des im anderen EU-Mitgliedstaat wohnenden Elternteils**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 28.4.2016 (Aktenzeichen III R 68/13) seine Rechtsprechung zum Kindergeld in grenzüberschreitenden EU-Fällen fortgeführt. Entschieden wurde, dass der Kindergeldanspruch eines in Deutschland wohnhaften Elternteils für sein in Spanien im Haushalt des anderen Elternteils lebendes Kind durch den vorrangigen Kindergeldanspruch des anderen Elternteils verdrängt wird. Insoweit sind auch weitere inhaltsgleiche Urteile ergangen.

Streitig war der Kindergeldanspruch für den Zeitraum März 2012 bis März 2013. Der Vater der vier Kinder A (geb. Juni 1996), S (geb. März 1999), D (geb. August 2002) und F (geb. Dezember 2003) ist seit dem 1.3.2010 in Deutschland nichtselbständig tätig. D und F leben seit 2004 bei ihrer Mutter in Spanien, die dort erwerbstätig ist. A und S leben beim Vater. Mit Bescheid vom 18.2.2013 lehnte die Familienkasse den Antrag des Vaters, ihm Kindergeld für D und F zu gewähren, ab März 2012 mit der Begründung ab, dass die Kindsmutter wegen der Haushaltsaufnahme von D und F den vorrangigen Kindergeldanspruch habe. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass der Vater zwar nach nationalem Recht anspruchsberechtigt ist. Der Kindsmutter steht aber ein vorrangiger Kindergeldanspruch zu, denn sie hat D und F in ihren Haushalt aufgenommen. Die Kindsmutter hat auch – obwohl sie in Spanien lebt – einen Kindergeldanspruch in Deutschland, da gemäß den Vorgaben des Europäischen Rechts für Zwecke der Gewährung von Kindergeld zu unterstellen ist, dass sie mit D und F in Deutschland wohnt. Nach diesen Regelungen ist nach der Wohnsitzfiktion die Situation der gesamten Familie in einer Weise zu berücksichtigen, als ob alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats fielen und dort wohnten.

Die Kindergeldberechtigung ist nach den Maßstäben des Mitgliedstaats zu beurteilen, in dem Kindergeld beansprucht wird. Grundsätzlich ist der Mitgliedstaat zuständig, in dem das Elternteil eine Beschäftigung ausübt – vorliegend also Deutschland, da dort der Ehemann eine nichtselbständige Tätigkeit ausübte. Nach der Wohnsitzfiktion werden bei dieser Prüfung alle Familienangehörigen nach diesem nationalen Recht gewürdigt und zwar unabhängig davon, wo diese tatsächlich ihren Wohnsitz haben. Nach den deutschen Rechtsvorschriften wird das Kindergeld dem Elternteil gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Steht danach das Kindergeld dem im Ausland lebenden Ehegatten zu, so muss dieser in Deutschland Kindergeld beantragen. Sein Ehegatte erhält jedenfalls kein Kindergeld, soweit dieser mangels gemeinsamen Haushalts mit dem Kind nicht anspruchsberechtigt ist.

In die gleiche Richtung geht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.6.2016 (Aktenzeichen III R 60/12). Danach kann der Kindergeldanspruch eines in Deutschland wohnhaften polnischen Staatsangehörigen für sein in Polen im Haushalt eines Pflegeelternteils lebendes Kind durch den vorrangigen Kindergeldanspruch des Pflegeelternteils verdrängt werden.

### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist damit wichtig, dass auf Grund der sog. Wohnsitzfiktion der Antrag

auf Kindergeld bei der inländischen Familienkasse von der jeweils zutreffenden anspruchsberechtigten Person gestellt wird. Insoweit merkt allerdings der Bundesfinanzhof in dem besprochenen Urteil an, dass es in der Praxis nicht darauf ankommen kann, ob die eigentlich zutreffende Person einen Kindergeldantrag bei der deutschen Familienkasse gestellt habe; vielmehr müsste die deutsche Familienkasse einen Antrag eines unzutreffenden Antragstellers als solchen zugunsten des Kindergeldanspruchs des eigentlich zutreffenden Antragstellers werten.

### **3 Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten unterliegt in der Regel der Schenkungsteuer**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 29.6.2016 (Aktenzeichen II R 41/14) klargestellt, dass die Übertragung eines Einzelkontos zwischen Eheleuten – anders als bei Gemeinschaftskonten – regelmäßig als freigebige Zuwendung einzustufen ist und damit Schenkungsteuer auslösen kann. Im Urteilsfall eröffnete 1984 der Ehemann bei einer Schweizer Bank ein auf ihn allein lautendes Konto und Depot. Die Ehefrau besaß eine Vollmacht für das Konto/Depot des Ehemanns. In 2005 eröffnete die Ehefrau ebenfalls bei der Schweizer Bank ein auf sie allein lautendes Konto und Depot und erteilte ihrem Ehemann hierfür Vollmacht. Der Vermögensstand des Kontos/Depots des Ehemanns wurde daraufhin vollständig auf das neu eröffnete Konto/Depot der Ehefrau übertragen. Nach einer Fahndungsprüfung und anschließenden Aufforderung durch das Finanzamt zur Abgabe einer Schenkungsteuererklärung erklärte die Ehefrau einen steuerpflichtigen Erwerb in Höhe der Hälfte des übertragenen Vermögens. Sie argumentierte, dass das Vermögen auf dem Konto/Depot des Ehemanns bereits vor der Übertragung ihr zur Hälfte zugestanden habe. Das Finanzamt hingegen legte dem Schenkungsteuerbescheid den gesamten übertragenen Konto- und Depotwert als Wert des Erwerbs zu Grunde. Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof.

#### **Hinweis:**

Für Zuwendungen unter Eheleuten gilt allerdings ein Freibetrag in Höhe von 500 000 €. Dieser gilt für alle Schenkungen, die innerhalb eines Zehnjahreszeitraums erfolgen. Wird der Freibetrag nicht überschritten, so fällt im Ergebnis keine Schenkungsteuer an.

Der Bundesfinanzhof argumentiert, dass bei einem Einzelkonto grundsätzlich der Inhaber nicht nur alleiniger Gläubiger der Guthabenforderung gegenüber der Bank, also Berechtigter im Außenverhältnis, ist, sondern ihm im Regelfall das Guthaben auch im Innenverhältnis alleine zusteht. Gleiches gilt für das Wertpapierdepot. Dies gilt auch bei Ehegatten. Aus einer Vollmacht für den Ehegatten, der nicht Kontoinhaber ist, ergibt sich nichts anderes. Sie gibt dem bevollmächtigten Ehegatten lediglich im Außenverhältnis gegenüber der Bank eine Verfügungsbefugnis über das Konto.

Die Ehegatten können aber im Innenverhältnis – auch stillschweigend – eine Bruchteilsberechtigung des Ehegatten, der nicht Kontoinhaber ist, an der Kontoforderung vereinbaren. Unter welchen Voraussetzungen eine solche konkludente Vereinbarung anzunehmen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Leisten etwa beide Ehegatten Einzahlungen auf ein Sparkonto und besteht Einvernehmen, dass die Ersparnisse beiden zugutekommen sollen, so steht ihnen die Forderung gegen die Bank im Innenverhältnis im Zweifel zu gleichen Anteilen zu. Dass eine solche Zuordnung im Innenverhältnis vorliegt, müssen die Eheleute aber ausreichend darlegen und bewei-

sen. Etwaige Zweifel gehen insoweit zu Lasten der Eheleute.

**Handlungsempfehlung:**

Derartige Zuordnungen im Innenverhältnis sollten von den Eheleuten aus Nachweisgründen tunlichst schriftlich festgehalten werden. Vermieden wird diese Problematik durch die Einrichtung eines Gemeinschaftskontos bzw. -depots.

Soweit in der Vergangenheit unbeabsichtigte Schenkungen erfolgten, diese aber dem Finanzamt nicht angezeigt wurden, ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu analysieren, ob ein steuerstrafrechtliches Risiko besteht und wie diesem begegnet werden kann.

**4 Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege als außergewöhnliche Belastung**

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit dem rechtskräftigen Urteil vom 21.6.2016 (Aktenzeichen 5 K 2714/15) klargestellt, dass die Aufwendungen für die eigene häusliche Pflege dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind und dies nicht voraussetzt, dass die häusliche Pflege von besonders qualifizierten Pflegefachkräften erbracht wird.

Im Urteilsfall war die Stpfl. mit Pflegestufe II pflegebedürftig und hat für die beanspruchte Pflege ein Pflegegeld erhalten. Die Pflege erfolgte durch polnische Kräfte auf Grund eines Dienstleistungsvertrags mit einem polnischen Anbieter über Grundpflegeleistungen und hauswirtschaftliche Versorgung. Das Finanzamt lehnte den Abzug als außergewöhnliche Belastung insgesamt ab, weil nicht nachgewiesen wurde, dass die polnischen Pflegekräfte ausgebildete Pflegerinnen waren. Das Finanzgericht hat dagegen die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die Grundpflege in vollem Umfang anerkannt. Eine Abzugsfähigkeit der Aufwendungen setzt nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht voraus, dass die Pflege durch besonders ausgebildetes Pflegepersonal erbracht wird. Jedoch seien Aufwendungen für die sog. hauswirtschaftliche Versorgung nur begrenzt abziehbar. Bei Vorliegen der Pflegestufe II seien hierfür täglich 60 Minuten abzugsfähig. Bei darüber hinausgehenden Aufwendungen fehle es an der erforderlichen Angemessenheit. Die Kosten für die vereinbarte Unterbringung der Pflegekräfte und deren Unfallversicherung seien anteilig als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig, soweit diese Kosten auf die Grundpflege sowie den angemessenen Teil der hauswirtschaftlichen Versorgung entfielen. Das bezogene Pflegegeld war allerdings vom entstandenen Aufwand abzuziehen.

**Hinweis:**

In diesen Fällen sollten die Pflegekosten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Entscheidend ist die Pflegebedürftigkeit des Stpfl.

**5 Anhebung von Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag ab 1.1.2017**

Der Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer (steuerfreies „Existenzminimum“) und die Kinderfreibeträge bzw. das Kindergeld müssen auf Grund der Vorgaben des Grundgesetzes regelmäßig an die Preisentwicklung angepasst werden. Dies aufgreifend, verbunden mit einer minimalen Anpassung des Tarifs zum Ausgleich der inflationsbedingten „kalten Progression“, sollen zum 1.1.2017 und zum 1.1.2018 folgende Anpassungen erfolgen:

	2016	Ab 1.1.2017	Ab 1.1.2018
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	8 652 €	8 820 €	9 000 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 304 €	2 358 €	2 394 €
Kinderfreibetrag inkl. Freibetrag für Betreuung und Erziehung (Summe für beide Elternteile)	7 248 €	7 356 €	7 428 €
Kindergeld: (monatlich)			
Erstes und zweites Kind	190 €	192 €	194 €
Drittes Kind	196 €	198 €	200 €
Viertes und jedes weitere Kind	221 €	223 €	225 €
Kinderzuschlag	160 €	170 €	170 €

**Hinweis:**

Für den einzelnen Stpfl. sind die Auswirkungen eher gering. Die Anpassung des Einkommensteuertarifs wird sich voraussichtlich bereits bei der Lohnsteuer für Januar 2017 auswirken.

## 6 Ansatz von Krankenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben

### a) Erstattete Krankenversicherungsbeiträge mindern Sonderausgabenabzug

Erstattete Beiträge zur Basiskranken- und Pflegeversicherung sind mit den im selben Veranlagungsjahr gezahlten Beiträgen zu verrechnen. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6.7.2016 (Aktenzeichen X R 6/14) ist insoweit unerheblich, ob und in welcher Höhe der Stpfl. die erstatteten Beiträge im Jahr ihrer Zahlung steuerlich geltend machen konnte. Im Urteilsfall hatte die private Krankenversicherung dem Stpfl. im Jahr 2010 einen Teil seiner im Jahr 2009 für sich und seine Familienmitglieder gezahlten Beiträge für die Basiskranken- und Pflegeversicherung erstattet. Diese Beiträge hatte der Stpfl. im Jahr 2009 lediglich in einem nur begrenzten Umfang steuerlich geltend machen können. Erst seit dem Jahr 2010 sind die Beiträge zur Basiskranken- und Pflegeversicherung in voller Höhe als Sonderausgaben abziehbar.

Generell sind erstattete Sonderausgaben im Erstattungsjahr mit gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen. In der Praxis ist dies z.B. auch für die Kirchensteuer relevant, bei der die laufenden Zahlungen zum Lohnsteuerabzug oder laufend zu leistende Vorauszahlungen mit Erstattungen aus Steuerveranlagungen zusammentreffen können. Voraussetzung für die im Erstattungsjahr vorzunehmende Verrechnung ist, dass es sich um gleichartige Sonderausgaben handelt. Die unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen der Sonderausgaben im Zahlungs- und Erstattungsjahr sind bei der Beurteilung der Gleichartigkeit dagegen unbeachtlich.

**Hinweis:**

In 2016 erhaltene Beitragsrückerstattungen für Vorjahre sind also mit den in 2016 geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen zu verrechnen. Nur der Saldo kann als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

### b) Selbst getragene Krankheitskosten können nicht als Sonderausgaben



### abgezogen werden

Vereinbart ein Stpfl. mit einem privaten Krankenversicherungsunternehmen einen **Selbstbehalt**, können die deswegen von ihm zu tragenden Krankheitskosten nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 1.6.2016 (Aktenzeichen X R 43/14) nicht als Sonderausgaben abgezogen werden. Im Urteilsfall hatte der Stpfl. für sich und seine Töchter einen Krankenversicherungsschutz vereinbart, für den er auf Grund entsprechender Selbstbehalte geringere Versicherungsbeiträge zu zahlen hatte. Hinsichtlich der selbst getragenen Krankheitskosten liegen aber keine Kosten für die Erlangung des Krankenversicherungsschutzes vor, so dass die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nicht gegeben sind.

#### Hinweis:

Die selbst getragenen Krankheitskosten können allerdings grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden. Da sich insoweit aber die Kosten erst bei Überschreiten der gesetzlich verankerten zumutbaren Eigenbelastung auswirken, läuft die Geltendmachung vielfach ins Leere.

## 7 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

Nach wie vor strittig ist die Auslegung der gesetzlichen Voraussetzung, dass die Handwerkerleistung „in einem Haushalt“ des Stpfl. erbracht werden müssen. Von den Finanzgerichten wird der Begriff des „Haushalts“ zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, so dass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Grundstücksgrenze abgesteckt wird. So ist aktuell vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 18/16 die Frage anhängig, ob die Steuerermäßigung für von der öffentlichen Hand erhobene Baukostenzuschüsse zu gewähren ist, die für die Herstellung der öffentlichen Abwasserentsorgungsanlage verlangt werden, an die das Grundstück angeschlossen wird, soweit dies auf Arbeitskosten entfällt. Die Vorinstanz (Finanzgericht Sachsen vom 12.11.2015, Aktenzeichen 8 K 194/15) hat dies bejaht, so dass in vergleichbaren Fällen die Steuerermäßigung begehrt werden sollte. Im Urteilsfall wurden die Arbeitskosten mit 60 % geschätzt.

#### Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2016 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2016 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die Rechnung noch in 2016 durch **Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2016 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2016 Abschlagszahlungen geleistet werden, wobei dies steuerlich voraussetzt, dass hierüber eine

entsprechende Rechnung vorliegt. Sofern die Höchstgrenzen in 2016 bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2017 erfolgen.

## 8 Frist für die Altersvorsorgezulage 2014

Bei einem „Riester-Vertrag“ kann die **Altersvorsorgezulage für 2014 letztmals bis zum 31.12.2016** über den Anbieter des Vorsorgeprodukts beantragt werden.

### **Handlungsempfehlung:**

Sofern noch nicht geschehen, sollte ein entsprechender Antrag für die Zulage 2014 gestellt werden, um den Anspruch hierauf nicht zu verlieren.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

## 9 Bestätigung der Rechtsprechung: Abgetrennter Arbeitsbereich kein „häusliches Arbeitszimmer“

Der Bundesfinanzhof bestätigt seine restriktive Haltung hinsichtlich der Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers. In dem Urteil vom 22.3.2016 (Aktenzeichen VIII R 10/12) wurde bestätigt, dass ein büromäßig eingerichteter Arbeitsbereich, der durch einen Raumteiler vom Wohnbereich abgetrennt ist, nicht als häusliches Arbeitszimmer anerkannt werden kann und damit die anteiligen Mietaufwendungen nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof erkennt vielmehr nur einen (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzten Raum als häusliches Arbeitszimmer an. Fehlt eine klare Abtrennung zum privaten Wohnbereich, so kann diese Anforderung nach Ansicht des Gerichts nicht gewährleistet sein.

### **Hinweis:**

Entschieden wurden bereits in früheren Urteilen, dass Aufwendungen für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers zuzurechnen sind, sondern ihrer Art (z.B. Durchgangszimmer) oder ihrer Einrichtung nach (z.B. bei einer Arbeitsecke in einem Wohnraum) erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können.

Generell gilt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Das gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 € begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

In die gleiche Richtung geht das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.3.2016 (Aktenzeichen VIII R 24/12). Im Urteilsfall übte die Stpfl. eine Tätigkeit als sog. Coach aus. Strittig waren die Kosten für einen Raum, der un-

streitig auch für diese Tätigkeit genutzt wurde. Der als Arbeitszimmer der Stpfl. bezeichnete Raum war mit einem Schreibtisch, einem Flipchart, einem langen Tisch mit sechs Stühlen, einem Regal und einem Kachelofen mit umlaufender Bank ausgestattet. Das Finanzamt und diesem folgend das Finanzgericht kamen allerdings zu der Überzeugung, dass im vorliegenden Fall der Raum auch für private Zwecke nutzbar war und tatsächlich auch genutzt werden konnte.

Der Bundesfinanzhof stellt heraus, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne ein Raum ist, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Typischerweise ist ein solcher Raum mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist. Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Stpfl., die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können gleichwohl als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar sein, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen. Stets muss aber eine nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung des Raumes ausgeschlossen sein.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall hängt viel von der Darstellung des Stpfl. ab. Im Urteilsfall erfolgte auch eine Ortsbesichtigung durch das Finanzamt.

## 10 Meisterbonus mindert nicht die anzusetzenden Fortbildungskosten

Aufwendungen eines nichtselbständig tätigen Gesellen im Zusammenhang mit der Ablegung der Meisterprüfung sind Berufsbildungskosten und damit Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 30.5.2016 (Aktenzeichen 15 K 474/16) entschieden, dass diese nicht um einen erhaltenen Meisterbonus zu kürzen sind.

Im Urteilsfall erklärte der Stpfl. bei den Werbungskosten Kosten für die Fortbildung zum Gärtnermeister. Der Freistaat Bayern gewährte dem Stpfl. den „Meisterbonus der Bayerischen Staatsregierung“ in Höhe von 1 000 €. Das Finanzamt kürzte die geltend gemachten Fortbildungskosten um den erhaltenen Meisterbonus.

Das Finanzgericht lehnte diese Kürzung dagegen ab. Das Gericht führt aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Fortbildung zum Gärtnermeister Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sind. Der erhaltene Meisterbonus ist dagegen nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen, da dieser als Zuschuss unter keine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fällt. Nach den Vergaberichtlinien sei der Meisterbonus gerade nicht an eine Einkunftserzielung geknüpft, da er weder mit Rücksicht auf eine nichtselbständige Arbeit eingeräumt noch sachlich und zeitlich an die Aufnahme einer selbständigen gewerblichen Tätigkeit geknüpft sei. Auch eine Kürzung der Fortbildungskosten um den Meisterbonus scheidet aus, da insoweit kein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht.

**Handlungsempfehlung:**

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat mit Verfügung vom 6.7.2016 (Aktenzeichen S 2324.2.1-262/6 St32) mitgeteilt, dass es sich der Ansicht des Finanzgerichts

München anschließt, so dass dieses Urteil auch über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden ist.

## 11 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2017

Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Nun erfolgt mit Wirkung zum 1.1.2017 eine Erhöhung von derzeit 8,50 € je Stunde auf dann **8,84 €** je Stunde. In der Praxis bedeutet dies, dass alle Arbeitnehmer, die bislang eine Vergütung unter diesem Satz erhalten, nun einen gesetzlichen Anspruch auf eine Vergütung in Höhe des angehobenen Mindestlohns erhalten.

### Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 8,50 € und 8,84 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2017 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiterhin eingehalten wird.

## 12 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2017 wie folgt dar:

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
	2016	2017	2016	2017
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	74 400,00 €	76 200,00 €	64 800,00 €	68 400,00 €
– monatlich	6 200,00 €	6 350,00 €	5 400,00 €	5 700,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2016	2017	2016	2017
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	50 850,00 €	52 200,00 €	50 850,00 €	52 200,00 €
– monatlich	4 237,50 €	4 350,00 €	4 237,50 €	4 350,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	56 250,00 €	57 600,00 €	56 250,00 €	57 600,00 €
– monatlich	4 687,50 €	4 800,00 €	4 687,50 €	4 800,00 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	50 850,00 €	50 850,00 €	50 850,00 €	50 850,00 €

monatlich	4 237,50 €	4 237,50 €	4 237,50 €	4 237,50 €
-----------	------------	------------	------------	------------

**Hinweis:**

Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenze führt bei höher verdienenden Arbeitnehmern zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.

Die Beitragssätze zur **Arbeitslosenversicherung** betragen in 2017 unverändert 3 %, jeweils hälftig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu tragen.

Der Beitragssatz zur **Krankenkasse** beträgt unverändert 14,6 %. Der Arbeitgeberanteil beträgt 7,3 %. Der Arbeitnehmeranteil beträgt im Grundsatz auch 7,3 %. Allerdings können die Krankenkassen vom Versicherten einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben. Insoweit können sich zum 1.1.2017 Veränderungen ergeben.

Der Beitragssatz der Sozialen **Pflegeversicherung** steigt zum 1.1.2017 um 0,2 Prozentpunkte auf 2,55 % und ist hälftig vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu tragen. Für kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben, wird wie bislang auch ein Beitragszuschlag von 0,25 % erhoben, den der Arbeitnehmer alleine zu tragen hat. Der allgemeine Beitragssatz beträgt im Freistaat Sachsen abweichend: 1,775 % (ggf. zzgl. Zuschlag von 0,25 % für Kinderlose) für den Arbeitnehmeranteil und 0,775 % für den Arbeitgeberanteil.

Der Beitragssatz zur **Rentenversicherung** bleibt unverändert bei 18,7 % und ist hälftig von Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu tragen.

Der **Umlagesatz für das Insolvenzgeld** sinkt auf 0,09 % (in 2016: 0,12 %).

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 13 Zeitpunkt des Gewinnausweises bei Vermittlungsprovisionen

Makler oder Finanzdienstleister erhalten für ihre Leistung i.d.R. Vermittlungsprovisionen. Der Zeitpunkt, zu dem eine solche Provision steuerlich zu erfassen ist, ist dann eindeutig, wenn der Versicherungsmakler oder Finanzdienstleister seinen Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. In diesem Fall ist die Provision steuerlich im Zuflusszeitpunkt anzusetzen. Wird der Gewinn dagegen mittels Bilanzierung ermittelt, so ist der Gewinnausweis unabhängig vom Zuflusszeitpunkt dann vorzunehmen, wenn die Provision im bilanzsteuerlichen Sinne realisiert ist. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung wirft insbesondere dann Fragen auf, wenn die Provision an bestimmte, an die eigentliche Vermittlungsleistung nachlaufende Bedingungen geknüpft ist, wie z.B. bei Bestandsprovisionen, bei denen die Provision auch davon abhängig ist, dass das vermittelte Geschäft eine gewisse Zeit weiterbesteht.

Das Finanzgericht Münster hatte in diesem Zusammenhang über folgenden Fall zu entscheiden: Die Stpfl. war als Versicherungsmaklerin tätig und vermittelte Rückdeckungsversicherungen zur Entgeltumwandlung im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge. Hierfür erhielt sie Provisionen. Teile der von den Versicherungen an die Stpfl. ausgezahlten Provisionsbeträge waren stornobehaftet. Soweit es innerhalb von fünf Jahren zu Leistungsstörungen bei den vermittelten Versicherungsverträgen kam, waren die ausgezahlten

Beträge zeitanteilig für die Jahre zurückzuzahlen, die auf den Zeitraum zwischen Eintritt der Leistungsstörung und dem Ablauf des Fünfjahreszeitraums entfielen. Strittig war nun, wann diese stornobehafteten Prämien steuerlich im Rahmen der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung erfolgswirksam zu erfassen waren.

Das Finanzgericht Münster bestätigt in dem nicht rechtskräftigen Urteil vom 28.4.2016 (Aktenzeichen 9 K 843/14 K,G,F,Zerl), dass es bei stornobehafteten Vermittlungsprovisionen noch nicht zu einer Gewinnrealisierung kommt, wenn der Nichteintritt des Stornofalls innerhalb eines bestimmten Zeitraums als aufschiebende Bedingung vereinbart worden ist. Vor diesem Zeitpunkt ausgezahlte Vorschüsse sind als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Die Passivierung einer Rückstellung auf Grund der Stornogefahr scheidet damit in der Konsequenz aus. Korrespondierend sind dann allerdings auch Aufwendungen, die Provisionen zuzurechnen sind, für die wegen der vereinbarten aufschiebenden Bedingung am Bilanzstichtag noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, als „unfertige Leistung“ zu aktivieren.

**Hinweis:**

Aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht ist klar zu differenzieren zwischen Fälligkeits- und Bedingungsabreden. Generell sind aufschiebend bedingte Ansprüche nicht zu aktivieren. Zwar hat im Regelfall der Versicherungsmakler die von ihm vertraglich geschuldete Leistung erbracht, aber sein Provisionsanspruch hängt davon ab, dass die vereinbarte Bedingung (Fortbestand des vermittelten Versicherungsvertrags) erfüllt ist. Dem steht nicht entgegen, dass die Erfüllung der vereinbarten Bedingung im Wesentlichen in der Hand anderer (vorliegend: des Versicherungsnehmers) liegt. Denn Gewinnrealisierung setzt voraus, dass dem Leistenden (hier: Versicherungsmakler) sein Provisionsanspruch nicht mehr gegen seinen Willen entzogen werden kann; vorliegend hat es der Versicherungsmakler aber gerade nicht selbst in der Hand, ob die vereinbarte Bedingung eintritt. Letztlich sind die im konkreten Fall getroffenen Vereinbarungen zu würdigen.

#### **14 Europäischer Gerichtshof: Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs**

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte dem Europäischen Gerichtshof einen fast alltäglichen Fall vorgelegt: Die Stpfl. gab für die Jahre 2008 bis 2011 an, einen Vorsteuerabzug aus den ihren Handelsvertretern erteilten Provisionsabrechnungen sowie aus den Rechnungen eines Werbegestalters vorgenommen zu haben. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass ein Vorsteuerabzug aus den Abrechnungen nicht möglich sei, da diese keine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Empfängers enthielten. Noch während der Außenprüfung im Jahr 2013 wurden diese Dokumente um die Angabe der Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ergänzt. Das Finanzamt ließ den Vorsteuerabzug in den Streitjahren nicht zu, da die Voraussetzungen erst zum Zeitpunkt der Berichtigung der Rechnungen, d.h. vorliegend im Jahr 2013, vorlagen. Das Finanzgericht stellte im sich anschließenden Klageverfahren an den Europäischen Gerichtshof die Frage, ob die vorliegende Ergänzung der unvollständigen Rechnung zeitlich zurückwirke.

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 15.9.2016 (Rechtssache C-518/14) zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Grundsätzlich kann das Recht

auf Vorsteuerabzug sofort ausgeübt werden.

Das Grundprinzip der Mehrwertsteuerneutralität verlangt, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Stpfl. bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Der Besitz einer Rechnung, die die notwendigen Rechnungsangaben enthält, stellt eine formelle und keine materielle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar. Entscheidend ist vielmehr, dass die Finanzverwaltung über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Damit widerspricht der Europäische Gerichtshof der Handhabung der deutschen Finanzverwaltung. Abzuwarten bleibt, ob dieses Urteil nun zu einer anderen Beurteilung durch die Finanzverwaltung führen wird. Vergleichbare Fälle sollten jedenfalls verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Allerdings äußert sich der Europäische Gerichtshof nicht zu der ebenfalls vorgelegten Frage der Mindestanforderungen an eine Rechnung, die sodann mit Rückwirkung korrigiert werden könnte. Insoweit besteht also weiterhin Rechtsunsicherheit.

Dies verdeutlicht die Bedeutung der formalen Prüfung von Eingangsrechnungen. Enthalten diese nicht alle geforderten Rechnungsangaben, so sollte eine berichtigte Rechnung bzw. eine Rechnungsergänzung angefordert werden. Vorsicht ist allerdings geboten, wenn die formellen Mängel erst später auffallen. In diesem Fall sollte eine Rechnungsergänzung erfolgen. Abzuraten ist davon, die bisherige Rechnung zu stornieren und durch eine neue Rechnung zu ersetzen, da in diesem Fall eine Rückwirkung versagt werden könnte, weil es sich strenggenommen nicht um eine Korrektur, sondern um eine Neuausstellung der Rechnung handelt.

## **15 Anpassung der Steuervorauszahlungen**

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2016 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung und unter Berücksichtigung noch ausstehender Jahresabschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungsanpassungen, hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2016 und für 2017 zu beantragen.

#### **Hinweis:**

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen.

## **16 Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument**

### **a) Beachtung der Größenmerkmale**

Für zukünftige Investitionen haben kleinere bis mittelgroße Betriebe die Möglichkeit, steuerlich einen **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (höchstens drei Jahre vor der geplanten Anschaffung oder Herstellung) bis zu 40 %

der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Durch dieses Vorgehen entsteht im Ergebnis eine Verschiebung der Steuerlast und somit eine Förderung der Investitionstätigkeit. Sonderabschreibungen sind zudem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich.

Die Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags bzw. von Sonderabschreibungen ist an Größenkriterien geknüpft, welche im Jahr der Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags bzw. der Sonderabschreibung erfüllt sein müssen und zwar

- bei bilanzierenden Gewerbetreibenden oder Freiberuflern: Betriebsvermögen maximal 235 000 €;
- bei Gewerbetreibenden oder Freiberuflern, die den Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln: Gewinn maximal 100 000 € vor Abzug des Investitionsabzugsbetrags;
- bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft: Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert von maximal 125 000 €.

#### **Handlungsempfehlung:**

Zum anstehenden Jahresende (und damit auch meist Bilanzstichtag) sollte in Grenzfällen versucht werden, die maßgeblichen Schwellenwerte zu unterschreiten, um die Möglichkeit für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für 2016 zu eröffnen. Ob dieser dann später in der Steuererklärung tatsächlich geltend gemacht wird, muss erst dann entschieden werden.

#### **b) Nachweis der Investitionsabsicht nicht mehr erforderlich**

Der steuermindernde Ansatz eines Investitionsabzugsbetrags setzte nach dem bis 2015 geltenden Rechtsstand voraus, dass eine Investitionsabsicht besteht/bestand, welche vom Stpfl. nachzuweisen ist/war. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteilen vom 6.4.2016 (Aktenzeichen X R 15/14 und X R 28/14) entschieden, dass an die Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht keine besonders hohen Anforderungen zu stellen sind. Die Durchführung der Investition innerhalb des gesetzlichen Investitionszeitraums sei ein Indiz für das Bestehen der Investitionsabsicht.

Ein Investitionsabzugsbetrag konnte auch nach dem **bis 2015 geltenden Rechtsstand** noch im Nachhinein geltend gemacht werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn im Zuge einer steuerlichen Außenprüfung der Gewinn erhöht wird oder sich auf Grund der Gewinnentwicklung herausstellt, dass der Investitionsabzugsbetrag besser schon in einem früheren Jahr hätte angesetzt werden sollen. Der Bundesfinanzhof betont in den angesprochenen Urteilen, dass die erst nachträgliche Geltendmachung eines Investitionsabzugsbetrags allein nicht die Unterstellung (noch) fehlender Investitionsabsicht zu dem Zeitpunkt, auf den die Steuervergünstigung nachträglich geltend gemacht wird, rechtfertigt. Allerdings kann im Einzelfall bei erst späterer Geltendmachung die schon früher bestehende Investitionsabsicht kritisch zu hinterfragen sein.

Nach dem **ab 1.1.2016 geltenden Rechtsstand** ist das Merkmal der Investitionsabsicht entfallen. Dies wird dadurch kompensiert, dass bei tatsächlicher Nichtdurchführung der Investition der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend rückgängig gemacht wird, verbunden mit der allgemeinen Verzinsung der sich dann ergebenden Mehrsteuer von 6 % p.a. nach Ablauf der Karenzzeit von 14 Monaten. Im Ergebnis kann daher nunmehr der Stpfl. Abzugs-



beträge für künftige Investitionen im beweglichen Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von 200 000 € gewinnmindernd abziehen, ohne die Absicht der Investition zu haben und die Funktion des Wirtschaftsguts benennen zu müssen. Der Investitionsabzugsbetrag kann mit hoher Flexibilität zur Glättung von Progressionsspitzen oder als „Kredit“ des Finanzamts genutzt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Die Möglichkeiten der sinnvollen Nutzung eines Investitionsabzugsbetrags erfordert eine mehrjährige Steuerplanung. Insoweit ist die Einholung steuerlichen Rats anzuraten. Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags erfolgt nicht in der Bilanz, sondern mit der Steuererklärung, wobei diese Daten elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt werden müssen.

## 17 Bei hohen Nachzahlungen in der Umsatzsteuererklärung drohen Hinterziehungszinsen

Das Finanzministerium NRW weist mit Erlass vom 29.8.2016 (Aktenzeichen S 0462) die Finanzämter an, zu prüfen, ob Umsatzsteuererklärungen bzw. berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldungen als Selbstanzeige zu werten sind, um ggf. Hinterziehungszinsen festzusetzen. Hinsichtlich der Umsatzsteuerjahreserklärungen werden solche aufgegriffen, bei denen die Abschlusszahlung mehr als 10 000 € beträgt oder mehr als 5 % der Summe der vorangemeldeten Umsatzsteuer, mindestens jedoch 5 000 €.

**Handlungsempfehlung:**

Zunächst ist festzuhalten, dass nicht jede Nachzahlung in der genannten Form einer Steuerhinterziehung gleichzusetzen ist und damit Hinterziehungszinsen auslöst. Denn gerade die Umsatzsteuer ist ein Massengeschäft und extrem komplex, so dass Fehler bzw. Fehlbeurteilungen nicht auszuschließen sind. Dennoch sollte tunlichst darauf geachtet werden, dass nach Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember möglichst wenige Abschlussbuchungen mit umsatzsteuerlicher Konsequenz vorgenommen werden. Lässt sich eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung oder eine deutliche Abschlusszahlung in der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht vermeiden, so sollte mit deren Abgabe unmittelbar eine Erläuterung des Zustandekommens der Differenz erfolgen. Dies sollte auch dann geschehen, wenn sich eine Erstattung ergibt.

## 18 Beachtung der getrennten Aufzeichnungspflichten insbesondere für Geschenke und Bewirtungsaufwendungen

Gesetzlich ist ausdrücklich vorgeschrieben, dass Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde, für Bewirtung von Geschäftsfreunden, für ein häusliches Arbeitszimmer und einzelne weitere nicht oder nur beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden müssen. Diese **besondere Aufzeichnungspflicht** ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug. Wird dies nicht beachtet, so sind z.B. Aufwendungen für Geschenke steuerlich auch dann nicht abzugsfähig, wenn die Grenze von 35 € je Empfänger und Jahr unterschritten wird.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 12.4.2016 (Aktenzeichen 6 K 2005/11) insoweit klargestellt, dass diese Aufwendungen

auf einem besonderen Konto oder mehreren besonderen Konten **innerhalb der kaufmännischen Buchführung** zu verbuchen sind. Die Trennung lediglich im Rahmen der Kostenrechnung oder einer anderen Nebenrechnung reicht nach Ansicht des Finanzgerichts nicht aus.

**Hinweis:**

In Zweifelsfällen sollten derartige beschränkt oder nicht abzugsfähige Kosten stets auf separaten Konten gebucht werden, damit der Betriebsausgabenabzug nicht bereits aus formalen Gründen scheitert. Im Hinblick auf das anstehende Ende des Wirtschaftsjahres sollten die Konten daraufhin durchgesehen werden und ggf. Umbuchungen erfolgen.

Im Streitfall ließ die Stpfl. Kalender mit Firmenlogo und Grußwort der Geschäftsführerin herstellen, die sie Kunden, Geschäftspartnern und sonstigen Personen (z.B. auf Messen) übergab. Die Kalender wurden im Wesentlichen mit einer Grußkarte in der Weihnachtszeit versandt. Die Herstellungskosten pro Kalender betrugen weniger als 35 €. Der Betriebsausgabenabzug wurde vom Finanzamt versagt, da diese Aufwendungen nicht auf getrennte Konten gebucht waren. Die Stpfl. machte geltend, dass nach ihrer Auffassung die Kalender nicht als Geschenke im steuerlichen Sinne anzusehen seien, sondern es sich vielmehr um eine reine Werbemaßnahme handelte, für die keine besonderen Aufzeichnungspflichten gälten. Aber auch bei Bejahung des Geschenkebegriffs sei das Erfordernis der gesonderten Aufzeichnung durch die jederzeitige Abrufbarkeit im Controlling erfüllt.

Das Finanzgericht stellt dagegen heraus, dass auch Werbeträger, jedenfalls soweit diese an individualisierbare Empfänger verteilt wurden, grundsätzlich Geschenke im steuerlichen Sinne sein können. Entscheidend sei, dass der Empfänger durch den Werbeträger bereichert wird und es an einer Gegenleistung fehlt. Um einen steuerlichen Abzug zu gewährleisten, bedürfe es daher der Einrichtung separater Konten, um dem Erfordernis der gesonderten Aufzeichnung gerecht zu werden. Die Trennung lediglich im Rahmen der Kostenrechnung reiche nicht aus.

## 19 Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz

Hat das Unternehmen seinen Mitarbeitern eine Pensionszusage gegeben, so ist hierfür eine Rückstellung zu passivieren. Für die Bewertung dieser Rückstellung in der Handelsbilanz wurde die Berechnungsmethodik zum Abzinsungssatz geändert. In Anbetracht des kontinuierlich sinkenden Zinsniveaus ist bei der Ermittlung des Abzinsungszinssatzes für Pensionsrückstellungen auf den Durchschnittszins der vergangenen zehn Jahre (bisher: sieben Jahre) abzustellen. Damit wird der Zinsrückgang an den Kapitalmärkten nur verzögert abgebildet. Dies ist deshalb von Vorteil, da ein sinkender Abzinsungszinssatz zu einem rein rechnerisch bedingten Anstieg des Rückstellungsbetrags und damit zu einer Ergebnisbelastung führt, was letztlich zu einer „verzerrten“ Darstellung der wirtschaftlichen Lage der bilanzierenden Unternehmen führte. Dieser Effekt wird nun gemindert. Allerdings ist die Differenz zwischen der Bewertung auf Basis des Zehnjahresdurchschnittszinssatzes und des Siebenjahresdurchschnittszinssatzes ausschüttungsgesperrt und ruft eine Angabepflicht unter der Bilanz oder im Anhang hervor.

**Handlungsempfehlung:**

Steuerlich ist dagegen unverändert eine Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit einem festen Rechnungszinsfuß von 6 % gesetzlich vorgeschrieben. Dadurch kommt es zu Abweichungen des Wertansatzes für die Pensionsrückstellung zwischen Han-

dels- und Steuerbilanz. In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass das Bewertungsgutachten zu den Pensionsverpflichtungen drei Werte ausweist, nämlich (1.) den Wert für die HGB-Bilanz auf Basis des Zehnjahresdurchschnittszinssatzes, (2.) den Wert nach HGB auf Basis des Siebenjahresdurchschnittszinssatzes und (3.) den Wert für die Steuerbilanz.

## 20 Aktueller und zukünftiger Anpassungsbedarf bei Registrierkassen

Ab dem 1.1.2017 stellt die Finanzverwaltung hinsichtlich des Einsatzes von elektronischen Registrierkassen uneingeschränkt folgende Anforderungen:

- die Daten in Registrierkassen müssen jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden,
- alle Geschäftsvorfälle müssen einzeln aufgezeichnet werden und
- die elektronischen Kassenaufzeichnungen müssen zehn Jahre aufbewahrt werden.

Geräte, die bauartbedingt diesen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügen, konnten auf Grund einer **Übergangsfrist bis zum 31.12.2016** weiter genutzt werden. Nunmehr müssen diese Kassen zwingend ausgetauscht werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die Kassenbuchführung als formal nicht ordnungsgemäß eingestuft wird und die Besteuerungsgrundlagen ggf. geschätzt werden können.

### Handlungsempfehlung:

Werden Kassen eingesetzt, so sollte aktuell eine Bestandsaufnahme durchgeführt werden, damit festgestellt wird, welches Kassensystem zum Einsatz kommt und ob Handlungsbedarf besteht. Bei eventuell notwendigen Neuanschaffungen sind die zukünftigen erweiterten Anforderungen zu berücksichtigen.

Insoweit ist zu berücksichtigen, dass hinsichtlich des Einsatzes von Registrierkassen eine **gesetzliche Neuregelung** kommen wird. Elektronische Kassensysteme müssen zukünftig durch eine zertifizierte Sicherheitseinrichtung geschützt werden. Hinsichtlich der technischen Sicherungseinrichtungen sollen Vorgaben durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie gemacht werden.

### Hinweis:

In dem derzeit vorliegenden Regierungsentwurf des entsprechenden Gesetzes ist eine großzügige **Übergangsregelung vorgesehen**. Und zwar sollen die neuen technischen Anforderungen erstmals ab dem 1.1.2020 anzuwenden sein. Wurden Registrierkassen nach dem 25.11.2010 und vor dem 1.1.2020 angeschafft, die den bisherigen Anforderungen entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die neuen technischen Anforderungen nicht erfüllen, sollen diese Registrierkassen bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden dürfen. Abzuwarten bleibt allerdings, ob dies tatsächlich so gesetzlich umgesetzt wird.

### Handlungsempfehlung:

Bei Neuanschaffungen sollten nur solche Systeme berücksichtigt werden, bei denen der Anbieter eine Nachrüstung mit einer entsprechenden technischen Sicherheitseinrichtung garantiert, damit der langfristige Einsatz des Kassensystems gesichert ist.

## 21 Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Die Frage der Vorsteuersteueraufteilung bei Gebäuden, die teilweise der Erzielung steuerpflichtiger Umsätze und steuerfreier Umsätze dienen, war lange Zeit umstritten, dürfte nun aber durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10.8.2016 (Aktenzeichen XI R 31/09) geklärt sein. Danach gelten folgende Grundsätze:

- Vorsteuern aus laufenden Aufwendungen sind grundsätzlich individuell – ggf. mit ergänzenden Schätzungen – zuzuordnen. Entscheidend ist also, für welchen Gebäudeteil die Eingangsleistungen bezogen werden.
- Vorsteuern aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind insgesamt nach dem angemessenen Aufteilungsschlüssel zuzuordnen.
- Wird das Gebäude eigenunternehmerisch zur Erzielung von Umsätzen genutzt, die teilweise steuerfrei und steuerpflichtig sind, kommt als Aufteilungsmaßstab vorrangig der Gesamtumsatzschlüssel in Betracht.
- Wird das Gebäude durch steuerpflichtige und steuerfreie Vermietung oder Verpachtung genutzt, erfolgt die Vorsteueraufteilung objektbezogen, und zwar grundsätzlich nach dem Flächenschlüssel. Ein objektbezogener Umsatzschlüssel, also das Verhältnis der Miet- oder Pachtentgelte, ist nur ausnahmsweise in dem Fall anzuwenden, wenn der Flächenschlüssel im Einzelfall nachvollziehbar zu weniger angemessenen Ergebnissen führt. So kann ein Flächenschlüssel dann ausscheiden, wenn sich die Ausstattungsmerkmale der einzelnen Nutzungsbereiche des Gebäudes deutlich voneinander unterscheiden.

### Hinweis:

Sind im Jahr 2016 Anschaffungs- oder Herstellungskosten für zur entgeltlichen Nutzungsüberlassung bestimmter Gebäude angefallen, so ist zu prüfen, ob im konkreten Fall der objektbezogene Umsatzschlüssel herangezogen werden kann. Die Feststellungslast trifft den Unternehmer. Ggf. sind die geltend gemachten Vorsteuern zu korrigieren.

Vorsteuern aus Leistungsbezügen im Zusammenhang mit Betriebsvorrichtungen sind stets individuell zuzuordnen, weil diese selbständige Wirtschaftsgüter (Gegenstände) darstellen. Insoweit ist eine sorgfältige Abgrenzung nach den steuerlichen Kriterien vorzunehmen.

## 22 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

### a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

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

Neben steuerlichen Aspekten ist aber auch die Außenwirkung der Handelsbilanz zu beachten. Insbesondere wird die Hausbank den Jahresabschluss sorgfältig analysieren, so dass auf einen entsprechenden Ausweis bei Gewinn, Umsatz, Liquidität und Eigenkapital zu achten ist, um ein möglichst positives Ranking und damit eine günstige Ausgangsbasis für mögliche Kreditgewährungen zu erreichen.

### Handlungsempfehlung:

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

### b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

Bis zum Jahreswechsel, der in den meisten Fällen auch mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt, sind Sachverhaltsgestaltungen als bilanzpolitische Maßnahmen zu prüfen. Zu nennen sind insbesondere:

- Werden noch in 2016 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2016 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2016 für 1/12 der Jahresabschreibung. Handelt es sich um **geringwertige Wirtschaftsgüter** mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2016 vollständig als Betriebsausgaben angesetzt werden.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2016 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2016 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2016 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2017.
- Mittlerweile hat die Finanzverwaltung anerkannt, dass **Abschlagszahlung nach HOAI** in der derzeit geltenden Fassung noch nicht zu einer Gewinnrealisierung führen, sondern erfolgsneutral als erhaltene Anzahlung zu buchen sind. Eine Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen tritt erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung ein.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2016 darf in der Bilanz zum 31.12.2016 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2016 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2016 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung im Jahresabschluss zum 31.12.2016.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2016 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stplf. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen

Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern.

- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Daher ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

## 23 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt**. In diesen Fällen bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten**, da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses steuerlich erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich jetzt zum Jahreswechsel an, um die Entstehung von Steuern aus dem Jahr 2016 in das Jahr 2017 zu verschieben:

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

- Ein Zufluss ist mit der **Gutschrift auf einem Bankkonto** anzunehmen; unerheblich ist eine spätere Wertstellung. Ein Abfluss ist bereits dann anzunehmen, wenn der Überweisungsauftrag an das Kreditinstitut abgegeben wird, vorausgesetzt, das Konto weist ausreichende Deckung auf und der Auftrag wird später auch tatsächlich ausgeführt.
- Bei **Scheckzahlung** ist ein Zufluss bereits mit Entgegennahme des Schecks (= Zahlungsmittel) anzunehmen, auch wenn dieser erst später bei der Bank eingereicht wird. Ein Abfluss ist bei Hingabe des Schecks, z.B. mit Postaufgabe, gegeben und nicht erst im Zeitpunkt der Belastung des Bankkontos.

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in dem Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2017 für eine 2016 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2016 anzusetzen, wenn die Zahlung auch innerhalb des Zehntageszeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die bis zum 10.1.2017 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs grundsätzlich noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist.

### Hinweis:

Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von

einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer Widderrufsmöglichkeit des Stpfl. im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuer-Vorauszahlung anzunehmen, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Auf den tatsächlichen Erfüllungszeitpunkt kommt es dabei nicht an. Daher ist die Zahllast einer am 10.1. fälligen, aber später eingezogenen Umsatzsteuer-Vorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

---

## Für Personengesellschaften

---

### 24 GmbH & Co. KG: Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Bei der GmbH & Co. KG sind nun im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2016 die Änderungen des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) zu beachten. Herauszustellen sind zunächst die angehobenen Schwellenwerte hinsichtlich der Abgrenzung zwischen sog. „kleinen“ und „mittelgroßen“ Gesellschaften. Aktuell stellen sich die Schwellenwerte wie folgt dar:

	Kleinst-Gesellschaft	kleine Gesellschaft	mittelgroße Gesellschaft	große Gesellschaft
Bilanzsumme	≤ 350 T€	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 700 T€	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

#### Hinweis:

Insbesondere die Bilanzsumme zum 31.12.2016 kann durch bilanzpolitische Maßnahmen mittels Sachverhaltsgestaltungen beeinflusst werden. Zu denken ist z.B. an den Aufschub von Außenfinanzierungen, Tilgung von Verbindlichkeiten, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen.

Insbesondere die Abgrenzung der „kleinen“ Gesellschaften ist von besonderem Interesse, da diese bei Aufstellung und Publizität des handelsrechtlichen Jahresabschlusses erhebliche Erleichterungen in Anspruch nehmen können. Insbesondere die umfangreichen Erleichterungen bei der Erstellung des Anhangs wurden durch das BilRUG deutlich erweitert.

Daneben ist die geänderte Definition der GuV-Position „Umsatzerlöse“ herauszustellen. Im Einzelfall können sich Verschiebungen weg von der Position „sonstige betriebliche Erträge“ hin zu den Umsatzerlösen ergeben.

#### Hinweis:

Soweit die notwendigen Anpassungen noch nicht vorgenommen wurden, muss für den Einzelfall geprüft werden, inwiefern das Unternehmen betroffen ist. Unter Umständen ist eine Anpassung des Kontenrahmens erforderlich. Auswirkungen können sich auch hinsichtlich der Abgrenzung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie hinsichtlich der Materialaufwendungen ergeben.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

### 25 Verluste aus dem Erwerb von Knock-out-Zertifikaten

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 6.10.2015 (Aktenzeichen 9 K 4203/13 E) entschieden, dass der Verlust aus verfallenen Knock-out-Zertifikaten – unter Geltung der Rechtslage nach Einführung der Abgeltungsteuer – unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen ist, ob es sich bei dem Erwerb derartiger Index-Zertifikate um ein Termingeschäft oder um die Anschaffung einer sonstigen Kapitalforderung handelt. In beiden Fällen seien die Kosten aus der Anschaffung abzugsfähig, wenn auf Grund des Eintritts des Knock-out-Ereignisses kein Entgelt gezahlt werde und keine Rückzahlung des Kaufpreises erfolge.

#### Hinweis:

Diese Ansicht ist strittig. Die Finanzverwaltung erkennt die Verluste steuerlich nicht an. Gegen diese Entscheidung des Finanzgerichts ist unter dem Aktenzeichen VIII R 37/15 die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig. Insoweit sollte der Abzug der Verluste begehrt werden. Es ist zu prüfen, wie das depotführende Kreditinstitut dies behandelt. Ggf. müssen die Verluste in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

Umgangen werden kann diese Unsicherheit in der Praxis im Grunde nur dadurch, dass das Zertifikat bei drohendem Eintritt des Knock-out-Ereignisses veräußert wird. In der Praxis erfolgt vielfach auch ein automatischer Rückerwerb mit Eintritt des Knock-out-Ereignisses, so dass es auch für steuerliche Zwecke zu einer Realisierung des Veräußerungsverlusts kommt.

### 26 Verlust aus privaten Kapitalanlagen

Veräußerungsverluste aus privaten Kapitalanlagen können steuerlich geltend gemacht werden, wobei insoweit allerdings die Einschränkung besteht, dass eine Verrechnung nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht mit anderen Einkunftsquellen möglich ist. Für Aktiengeschäfte bestehen zudem gesonderte Verlustverrechnungskreise, nach denen Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Aktiengewinnen verrechnet werden können.

#### Handlungsempfehlung:

Im Hinblick auf den anstehenden Jahreswechsel sollte geprüft werden, ob eine gezielte Veräußerung von Wertpapieren, die Buchverluste/-gewinne ausweisen, die Verrechnung mit in 2016 bereits realisierten Veräußerungsgewinnen/-verlusten ermöglicht. So kann z.B. bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer aus realisierten Veräußerungsgewinnen bei Realisierung eines Buchverlusts nachträglich erstattet werden.

Bestehen bei dem das Wertpapierdepot führenden Institut Verlusttöpfe, so sollte geprüft werden, ob die Verlusttöpfe übertragen werden sollten. Dies erfordert einen Antrag auf Ausstellung einer die Verluste ausweisenden Bescheinigung bei dem depotverwaltenden Kreditinstitut bis zum 15.12.2016.



Liegt diese Bescheinigung vor, so kann eine Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen bei anderen Kreditinstituten im Rahmen der Steuererklärung beantragt werden. Zu beachten ist allerdings, dass wenn die Bescheinigung beantragt wird, die auszahlende Stelle diese Verluste künftig nicht mehr nutzen kann.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist insoweit zu prüfen, ob noch Maßnahmen ergriffen werden sollten.

## **27 Anpassung von Freistellungsaufträgen**

Erteilte Freistellungsaufträge können ggf. noch für 2016 geändert werden:

- Erteilte Freistellungsaufträge können herabgesetzt werden, soweit diese in 2016 noch nicht in Anspruch genommen wurden.
- Im Rahmen des gesetzlichen Gesamtvolumens kann ein Freistellungsauftrag im Nachhinein für 2016 erhöht werden. Dies hat zur Folge, dass ein bereits vorgenommener Steuerabzug insoweit zurückgenommen wird.

**Handlungsempfehlung:**

Damit besteht noch die Möglichkeit, Freistellungsaufträge neu auf verschiedene Bankinstitute zu verteilen, um sicherzustellen, dass der Sparer-Pauschbetrag in vollem Umfang genutzt wird. Eine Änderung der Freistellungsaufträge für 2016 kann noch bis zum 31.1.2017 erfolgen. Ansonsten könnte dies zwar im Rahmen der Einkommensteuererklärung nachgeholt werden, dies würde aber erfordern, dass die Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung erklärt werden, was im Grundsatz vielfach nicht erforderlich ist.

---

## **Für Hauseigentümer**

---

## **28 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum**

Bei Vermietungsobjekten wird oftmals in den ersten Jahren nach dem Erwerb auf Grund der steuerlichen Abschreibung und von Fremdfinanzierungszinsen ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, also ein Verlust erzielt. Dieser ist steuerlich abzugsfähig, kann also mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies gilt auch dann, wenn eine Wohnung an nahe Angehörige wie z.B. Kinder vermietet wird, vorausgesetzt, das Mietverhältnis wird steuerlich anerkannt. Voraussetzung hierfür ist, dass die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden. Besonderheiten sind allerdings dann zu beachten, wenn die Wohnungsüberlassung verbilligt erfolgt. Hierzu ist folgende Unterscheidung gesetzlich festgelegt:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, so gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich, was zur Folge hat, dass Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden können.
- Beträgt das Entgelt für die Wohnungsüberlassung dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, so ist die Vermietung aufzuteilen in einen

entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, was zur Folge hat, dass die Werbungskosten nur anteilig entsprechend der Entgeltlichkeitsquote geltend gemacht werden können.

Bei der verbilligten Wohnungsüberlassung an Angehörige wird das Bestreben regelmäßig sein, die 66 %-Grenze zu erreichen bzw. geringfügig zu überschreiten, um den Werbungskostenabzug in vollem Umfang zu sichern. Strittig war nun, wie die **66 %-Grenze** zu ermitteln ist. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass insoweit die tatsächlich vereinbarte Kaltmiete zur ortsüblichen Kaltmiete ins Verhältnis zu setzen ist. Dem widersprach nun mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 44/15) der Bundesfinanzhof. Vielmehr ist die **Bruttomiete**, also die Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten maßgeblich. Dabei ist auf die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung abzustellen.

#### **Hinweis:**

Die Ermittlung der ortsüblichen Miete und die daraus abgeleitete Entgeltlichkeitsquote sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren. Einfach ist dies dann, wenn in dem Objekt vergleichbare Wohnungen an fremde Dritte vermietet werden. Ansonsten muss anhand des Mietspiegels oder von Angeboten für vergleichbare Wohnungen die ortsübliche Miete ermittelt werden.

## **29 Werbungskostenabzug für 2016 sichern**

Die zeitliche Zuordnung von Werbungskosten bei Vermietungsobjekten erfolgt steuerlich nach dem Abflussprinzip. Werbungskosten können also noch in 2016 angesetzt werden, wenn diese bis zum 31.12.2016 durch Zahlung geleistet werden. Um bereits die Steuerlast des Jahres 2016 zu mindern, sollte der Jahreswechsel 2016/2017 Anlass sein für folgende Überlegungen:

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2016 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2016 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2016 abgerechnet und gezahlt werden, da – sofern es sich nicht um Herstellungskosten handelt – für den steuerlichen Ansatz der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.
- Fahrtkosten des Eigentümers zum Vermietungsobjekt, z.B. wegen Terminen mit Mietern, der Durchführung oder Überwachung von Reparaturen oder allgemeiner Kontrollen im Mietobjekt sollten aufgezeichnet und ausreichend dokumentiert werden. Diese Kosten können grundsätzlich mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.

Nur in seltenen Ausnahmefällen, nämlich bei ausgesprochen umfangreichen Tätigkeiten am Ort der Mietimmobilie, ist der Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit am Ort der Mietimmobilie anzunehmen, so dass nur die Entfernungspauschale zur Anwendung kommt.

- Bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen, wie z.B. monatlichen Kosten des Hausmeisters oder der Treppenhausreinigung, ist ein Ansatz des für Dezember 2016 fälligen Betrags regelmäßig dann noch in 2016

vorzunehmen, wenn die Zahlung bis zum 10.1.2017 fällig ist und bis dahin auch tatsächlich erfolgt.

**Hinweis:**

Aufwand für größere Erhaltungsaufwendungen kann später in der Steuererklärung ggf. auf mehrere Jahre verteilt werden, wenn dies im Hinblick auf den progressiven Einkommensteuertarif von Vorteil ist.

### **30 Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb der Immobilie**

Zu beachten ist die Grenze für den sog. **anschaffungsnahen Aufwand**. Vereinfacht ausgedrückt sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer dann als Herstellungskosten einzustufen und können mithin nur über die Abschreibung (bei Wohngebäuden regelmäßig also über einen Zeitraum von 50 Jahren) zeitlich verteilt geltend gemacht werden, wenn sie innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes anfallen und ohne Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

**Hinweis:**

In zeitlicher Hinsicht beginnt diese Frist mit dem Tag der Anschaffung des Gebäudes und endet drei Jahre später. Nicht maßgebend ist also das Kalenderjahr.

Der Bundesfinanzhof hat in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten Stellung genommen. Das Gericht bestätigte eine weite Auslegung des Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungswartung, Aufzugswartung oder Ablesekosten.

**Hinweis:**

Auf Grund der Regelung zum anschaffungsnahen Aufwand sind innerhalb der letzten drei Jahre angeschaffte Objekte besonders zu betrachten. Im Einzelnen ist die Abgrenzung der relevanten Aufwendungen, die als anschaffungsnahe Aufwendungen eingestuft werden, schwierig. Daher ist anzuraten, in diesen Fällen stets vor der Tötigung der Aufwendungen steuerlichen Rat einzuholen. Als Gestaltungsmaßnahme dürfte nur ein zeitliches Zurückstellen von Maßnahmen bis zum Verstreichen des Dreijahreszeitraums die nachteilige Einstufung als anschaffungsnahe Herstellungskosten vermeiden helfen.

## Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

### 31 Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers als im Wege einer verdeckten Einlage zugeflossener Arbeitslohn

Der BFH hat mit Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen VI R 6/13, DStR 2016, 2036, StEd 2016, 580) einen GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend entschieden,

- dass es für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt, maßgeblich darauf ankommt, wann der Verzicht erklärt wurde,
- dass eine zum Zufluss von Arbeitslohn führende verdeckte Einlage nur dann gegeben sein kann, soweit der Stpfl. nach Entstehung seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diese verzichtet, da in diesem Fall eine Gehaltsverbindlichkeit in eine Bilanz hätte eingestellt werden müssen, und
- dass es dann nicht zum fiktiven Zufluss von Arbeitslohn beim Gesellschafter-Geschäftsführer kommt, wenn er bereits vor Entstehung seines Gehaltsanspruchs auf diesen Anspruch verzichtet – insoweit werde er dann unentgeltlich tätig.

Im Streitfall war der Stpfl. zu 35 % an einer GmbH beteiligt und deren alleiniger Geschäftsführer. Für das Streitjahr 1999 erklärte er einen Bruttoarbeitslohn von rd. 89 TDM, während die Lohnsteuerkarte rd. 137 TDM auswies.

Unstrittig wurde dem Stpfl. nur der niedrigere Betrag i.H.v. rd. 89 TDM ausbezahlt. Dazu trug der Stpfl. vor, er habe wegen finanzieller Schwierigkeiten der GmbH auf Lohn verzichtet. Dies gehe schon auf eine in 1997 getroffene Vereinbarung zurück, wonach er zu Gunsten der Firma während eines Liquiditätsengpasses auf sein Gehalt verzichten könne.

Das FA legte allerdings im Einkommensteuerbescheid für 1999 den auf der Lohnsteuerkarte ausgewiesenen Bruttoarbeitslohn zu Grunde, die dagegen erhobene Klage beim Hessischen FG hatte Erfolg.

Der BFH hingegen hat das Urteil der Vorinstanz aufgehoben, die Sache zurückverwiesen und (Bezug nehmend auf seine bisherige Rspr.) in der Begründung folgende Aspekte hervorgehoben:

- Arbeitslohn ist i.S.d. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen; das ist i.d.R. der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs oder der Möglichkeit, den Leistungserfolg herbeizuführen.
- Geldbeträge fließen dem Stpfl. dementsprechend regelmäßig dadurch zu, dass sie bar ausgezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden. Zudem kann auch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten einen Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldbuchverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck kommt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht (und der Schuldner zugleich leistungsbereit und leistungsfähig ist).
- Weiterhin kann der Verzicht des Gesellschafters auf seinen Vergütungs-

anspruch zum Zufluss des Forderungswerts führen, soweit mit ihm eine verdeckte Einlage erbracht wird. Eine verdeckte Einlage liegt nach ständiger BFH-Rspr. vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter hierfür neue Gesellschaftsanteile erhält und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.

- Als verdeckte Einlagen sind nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft vermehrt haben, sei es durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens; dies bestimmt sich nach Bilanzrecht.
- Insofern ist maßgeblich, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen, die zum Zeitpunkt des Verzichts erstellt worden wäre.
- Daher liegt im Streitfall dann eine zum Zufluss i.S.d. § 11 Abs. 1 EStG führende verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft vor, wenn der Geschäftsführer auf einen bereits entstandenen Anspruch aus gesellschaftsrechtlichen Gründen verzichtet hat (also: „bei einem Verzicht im Nachhinein“).

## 32 Neues aus der Gesetzgebung

### **Neuerungen zur Verlustverrechnung bei Gesellschafterwechsel: Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften**

Die steuerliche Berücksichtigung von Verlustvorträgen ist an den Grundsatz geknüpft, dass Verluste nicht auf andere Personen übertragbar sind, sondern nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Daher bestimmt § 8c KStG – vereinfacht dargestellt –, dass bei einer Kapitalgesellschaft der Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug

- quotale untergeht bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % oder
- sogar vollständig untergeht, wenn mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen werden.

Ausnahmen von dieser Regelung bestehen nach bisherigem Recht bereits durch die sog. Konzernklausel sowie die Stille-Reserven-Klausel. Nach dem aktuell von der Bundesregierung vorgelegten Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften soll es weitere Erleichterungen dahingehend geben, dass bei schädlichen Anteilsübertragungen neben den bereits bestehenden Ausnahmen eine neu eingeführte Möglichkeit zur Verlustnutzung geschaffen wird.

Ein neu in das Gesetz aufzunehmender § 8d KStG soll die Verlustnutzung weiterhin ermöglichen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

Nach dem aktuellen Planungsstand soll der Untergang des Verlusts für die Körperschaft dann nicht erfolgen, wenn der mindestens seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahrs, das dem Anteilseignerwechsel vorangeht, bestehende Geschäftsbetrieb unverändert bleibt (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag). Maßgebliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs las-

sen demnach die fortführungsgebundenen Verlustvorträge untergehen; ob der Geschäftsbetrieb unverändert bleibt, soll nach qualitativen Merkmalen zu beurteilen sein (z.B. nach den angebotenen Dienstleistungen oder Produkten, dem Kunden- und Lieferantenkreis u.Ä.).

Als schädliche maßgebliche Veränderungen in diesem Sinne werden in der Entwurfsfassung der Vorschrift genannt:

- der Geschäftsbetrieb wird eingestellt,
- der Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt,
- der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt,
- die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf,
- die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmerschaft,
- die Körperschaft wird körperschaftsteuerlicher Organträger oder
- es erfolgt eine Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

**Hinweis:**

Die Anwendung dieser Vorschrift soll antragsgebunden sein, so dass die weitere Entwicklung dieser steuerentschärfenden Initiative sorgfältig zu verfolgen ist.

**Handlungsempfehlung:**

Für den konkreten Einzelfall wird empfohlen, schon jetzt steuerlichen Rat einzuholen, um den Sachverhalt so zu gestalten, dass die Möglichkeit der Nutzung des Antragsrechts – und damit die steuerliche Nutzung angesammelter Verluste – nicht ausgeschlossen wird.

### 33 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

#### a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften deutliche Erleichterungen bei der Rechnungslegung und Publizität. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und ein Lagebericht ist entbehrlich. Zudem existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Deshalb sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte zur Abgrenzung zwischen kleinen und mittleren Gesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen stellen sich nach geltendem Recht – nach der deutlichen Anhebung der Schwellenwerte durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – wie folgt dar:

	Kleine GmbHs	Mittelgroße GmbHs	Große GmbHs
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

#### Handlungsempfehlung:

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen). Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses anzustellen. Es besteht dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht wird zwischen der Brutto- und der Nettomethode differenziert. Bei der Bruttomethode wird aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt, bei der Nettomethode wird ein „Probe“-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen aufgestellt.

Nach der Änderung durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz sind in § 293 HGB folgende Schwellenwerte definiert:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 24 Mio. €	≤ 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 48 Mio. €	≤ 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

#### b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Besondere Erleichterungen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung werden sog. Kleinst-Unternehmen (Kleinstkapitalgesellschaften) gewährt. Ein Unternehmen wird dann als Kleinstkapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,
- **Umsatzerlöse**: 700 000 €,
- **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Damit verbunden bleiben – neben den bereits für kleine Gesellschaften geltenden Erleichterungen – erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses (erhebliche Verkürzung und Vereinfachung der Gliederun-

gen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs) und der Offenlegungspflicht.

Explizit nicht zum Kreis der Kleinst-Unternehmen gehören Unternehmensbeteiligungsgesellschaften sowie Holding- und Beteiligungsgesellschaften, nicht aber solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher schon wegen Haftungsübernahme und Geschäftsführung weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaften in Frage.

**Hinweis:**

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Ein weiterer zur Veröffentlichung bestimmter Jahresabschluss kann dann unabhängig davon nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

**Handlungsempfehlung:**

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2016/2017 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

**c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden**

Auch Kapitalgesellschaften unterliegen der mit dem Begriff „**Mindestbesteuerung**“ bezeichneten gesetzlichen Regelung des § 10d EStG, nach der ein steuerlicher Verlustvortrag im Einzelfall nur begrenzt genutzt werden kann. Konkret ordnet die Vorschrift, deren Verfassungsmäßigkeit derzeit immer noch auf dem Prüfstand des BVerfG steht, an, dass in vorhergehenden Jahren noch nicht verrechnete Verluste in Gewinnjahren nur noch i.H.v. 1 Mio. € (sog. Sockelbetrag) unbeschränkt verrechnet werden dürfen. Der über diesen Sockelbetrag hinausgehende Gewinn kann nur zu 60 % mit dem Verlustvortrag verrechnet werden. Nicht aufgebrauchte Verluste werden in Folgejahre vorgetragen und können somit erst in späteren Veranlagungszeiträumen geltend gemacht werden.

**Handlungsempfehlung:**

Vor diesem Hintergrund sollte der Jahreswechsel 2016/2017 Anlass sein, in Verlustsituationen durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

Grundsätzlich sollte der drohenden Mindestbesteuerung durch eine **frühzeitige Ergebnisplanung, mit deren Hilfe die anfallenden Verluste begrenzt werden**, begegnet werden:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Einlage droht. Im Ergebnis führt der Verzicht dann zwar zu einem bilanziellen Ertrag, der bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens der GmbH in gleicher Höhe aber wie-



der abgezogen wird. Der Verzicht sollte daher frühzeitig und mit Wirkung für künftige Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfolgen.

- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2016, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogenen Abnahmen eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2017;
- Wertaufholungen nach vorangegangenen Teilwertabschreibungen;
- Realisierung stiller Reserven durch Veräußerungen innerhalb einer Unternehmensgruppe;
- im Einzelfall können Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte und Ermessensspielräume genutzt werden. Dies betrifft insbesondere Ansatz und Bewertung von Rückstellungen und die Bewertung des Vorratsvermögens.

**Hinweis:**

Wird für 2016 mit einem positiven Ergebnis gerechnet und bestehen Verlustvorträge, so muss die Wirkung der Mindestbesteuerung geprüft werden, da diese trotz ausreichend hoher Verlustvorträge zu einer Steuerbelastung führen kann.

**d) Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung weiterhin fraglich**

Die mit dem Begriff „**Mindestbesteuerung**“ bezeichnete Regelung des § 10d EStG bedeutet im Einzelfall, dass ein steuerlicher Verlustvortrag im nachfolgenden Veranlagungszeitraum nur der Höhe nach begrenzt genutzt werden kann. Dies führt bestenfalls zu einer zeitlichen Streckung der Verlustverrechnung über die künftigen Perioden, im schlechtesten Fall aber zu einem endgültigen Untergang des Verlustvortrags.

Vor diesem Hintergrund ist der BFH-Beschluss vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I R 59/12, BStBl II 2014, 1016) zu sehen, mit dem der BFH eine Entscheidung des BVerfG über die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung einholt (BVerfG-Aktenzeichen: 2 BvL 19/14). Fraglich ist die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung insbesondere in den Fällen, in denen sich nicht lediglich ein zeitlicher Aufschub ergibt, sondern die Regelung zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung führt und somit ein sog. Definitiveffekt eintritt. Seit 2015 ist noch ein weiteres Verfahren vor dem BFH (unter dem Aktenzeichen I R 65/14) anhängig, in dem über die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung zu entscheiden ist.

**Handlungsempfehlung:**

Einschlägige Fälle sollten bis zur Entscheidung des BVerfG offengehalten werden. Nicht abzusehen ist derzeit, welche Fälle von einer möglichen Verfassungswidrigkeit betroffen wären. Neben den klaren Fällen, bei denen bei einem schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, bei Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger oder wegen Insolvenz der GmbH Verlustvorträge endgültig wegfallen würden, existieren auch Fälle, bei denen wegen dauerhaft schwankender Gewinne die Mindestbesteuerung letztendlich dazu führt, dass Verlustvorträge nie verbraucht werden können. Entsprechendes gilt z.B. auch bei zeitlich begrenzten Projektgesellschaften. In einschlägigen Fällen sollten daher die Verfahren offengehalten werden; die Finanzverwaltung gewährt – auf vier Fälle (z.B. die Liquidation einer Körperschaft) begrenzt – auch die Aussetzung der Vollziehung.

#### e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2016/2017

Werden aktuell Gewinnausschüttungen geplant, ist abzuwägen, ob diese noch in 2016 oder aber erst in 2017 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Betriebsvermögen**, so kommt die sog. Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, die Anwendung der sog. **Abgeltungsteuer** aber gleichwohl **ausscheidet**, z.B. weil ein zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligter Gesellschafter beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten. Auch in diesem Fall wird die Ausschüttung an den den Antrag stellenden Gesellschafter mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil kann für den beantragenden Gesellschafter darin bestehen, dass bei Ausübung des Wahlrechts auch Werbungskosten geltend gemacht werden können, was z.B. bei Refinanzierungskosten der Beteiligung vorteilhaft sein kann.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2016 oder in 2017 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Eine differenzierte Betrachtung ist nur in den seltenen Ausnahmefällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste resultieren und sich deshalb eine sehr niedrige steuerliche Bemessungsgrundlage ergibt.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2016 oder in 2017 erfolgt, da keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

### 34 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2016 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

#### a) Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene

**Verfassungsmäßigkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG:** § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG sehen jeweils ein Betriebsausgabenabzugsverbot für die Fälle vor, in denen Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG bzw. Veräußerungsgewinne und Teilwertzuschreibungen nach § 8b Abs.2 KStG „außer Ansatz“ (also steuerfrei) bleiben. 5 % der ent-

sprechenden Ausschüttungen bzw. Gewinne gelten pauschal als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Dazu hat das FG Münster mit Urteil vom 13.1.2016 (Aktenzeichen 13 K 1973/13, EFG 2016, 509, Revision anhängig beim BFH unter I R 11/16) Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des BVerfG entschieden, dass diese Abzugsverbote verfassungsgemäß sind. Dies gelte auch für den Fall, dass Teilwertzuschreibungen das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auslösen, auch soweit diesen Gewinnen frühere – gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht ansatzfähige – Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen vorausgegangen sind.

**Hinweis:**

In der Praxis sollte daher sehr sorgfältig geprüft werden, ob das steuerliche Wahlrecht zur Geltendmachung von Teilwertabschreibungen auf Kapitalgesellschaftsbeteiligungen ausgeübt werden sollte, da eine Teilwertabschreibung bei Kapitalgesellschaften steuerlich ins Leere läuft und bei einer später gebotenen Zuschreibung im Ergebnis nur 95 % bei der Einkommensermittlung neutralisiert werden und somit eine Mehrbelastung von 5 % verbleibt.

Der BFH hat mit Urteil v. 15.6.2016 (Aktenzeichen VI R 6/13, HFR 2016, 892) noch einmal zum **Gehaltsverzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers** bestätigt: Verzichtet er bereits vor Entstehung des Vergütungsanspruchs auf diesen, kommt es weder zum Zufluss von Arbeitslohn noch zur Entstehung einer Betriebsausgabe bei der Gesellschaft und zu keiner verdeckten Einlage. Wird der Verzicht aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung erst nach Entstehung des Anspruchs ausgesprochen, entsteht eine verdeckte Einlage, soweit der Anspruch werthaltig ist. Dies hat zur Folge, dass beim Gesellschafter Arbeitslohnzufluss vorliegt und entsprechend eine Betriebsausgabe bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile gegeben sind.

**Hinweis:**

Sollen Entgeltverzicht nicht zu infolge verdeckter Einlage fiktiven Einkünften beim Gesellschafter, sondern zur steuerlichen Ergebniserhöhung bei der Kapitalgesellschaft führen, muss der Verzicht bereits vor der Entstehung des Entgeltanspruchs ausgesprochen werden.

**b) Steuerfragen auf der Gesellschafterebene**

**Übernahme einer Pensionszusage gegen Ablösungszahlung – Kein Zufluss von Arbeitslohn:** Der BFH hat mit Urteil vom 18.8.2016 (Aktenzeichen VI R 18/13, [www.stotax-first.de](http://www.stotax-first.de)) eine höchst wichtige Entscheidung für die Praxis der mittelständischen GmbH getroffen. Wird eine Pensionszusage gegen eine Ablösezahlung auf einen Dritten übertragen, führt die Zahlung des Ablösungsbetrags nur dann zum Zufluss von Arbeitslohn an den pensionsberechtigten Arbeitnehmer, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers gezahlt wird und dieser diesbezüglich ein Wahlrecht hat. Hat der Arbeitnehmer jedoch kein Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, so entsteht kein Arbeitslohnzufluss, wie der BFH nun klarstellt. Damit ebnet der BFH den Weg für die Ausgliederung von Pensionszusagen z.B. vor der Veräußerung der GmbH-Beteiligung. So lag auch der Urteilsfall: Zur Vorbereitung einer Anteilsveräußerung gründete der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer der Stpfl. (einer GmbH) eine „Pensions-GmbH“, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer er war. Diese GmbH übernahm die Pensionsverpflichtung und erhielt dafür eine Abfindung. Der BFH hat im Streitfall keinen Lohnzufluss angenommen,

weil der Gesellschafter-Geschäftsführer keinen Anspruch auf Abfindung oder Ablösung hatte.

**Hinweis:**

Derartige Gestaltungen müssen stets sorgfältig geprüft werden. So erfolgte im Streitfall eine Verringerung des Pensionsanspruchs, was nicht steuerneutral ist.

**Veräußerungsverlust nach § 17 EStG – Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten:** Mit Urteil vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 8 K 2944/12, EFG 2016, 1343) hat sich das FG Köln u.a. mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG unter Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten (Darlehensgewährung des Alleingesellschafters) befasst. Im Ergebnis hat das FG das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten verneint, weil das Darlehen weder erst in der Krise gewährt wurde noch von Anfang an krisenbestimmt war. Nach den Ausführungen des FG führen Finanzierungshilfen eines Gesellschafters nur dann zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn diese eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Nur sofern die Darlehenshingabe zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem ein ordentlicher Kaufmann der Gesellschaft Eigenkapital zugeführt hätte (Krise der Gesellschaft), liegt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste, eigenkapitalersetzende Maßnahme vor, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führt. Wird wie im Urteilsfall ein zuvor gewährtes Darlehen bei Eintritt in die Krise stehen gelassen und lediglich ein qualifizierter Rangrücktritt erklärt, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts das Darlehen lediglich mit dem Wert zu berücksichtigen, der dem Darlehen zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bzw. des qualifizierten Rangrücktritts beizulegen ist. Dieser Wert dürfte im Regelfall bei 0 € liegen.

**Hinweis:**

Zu dieser Rechtsfrage, ob Finanzierungshilfen auch nach neuerer Rechtslage zu nachträglichen Anschaffungskosten führen, sind beim BFH mehrere Revisionsverfahren anhängig, deren Fortgang sorgfältig zu beobachten ist.

### 35 **VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)**

Der anstehende Jahreswechsel sollte wieder zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2016 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- a) **Übergreifende Fragen**
- b) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Umsatzantien, Nebenleistungen)
- c) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- d) **Übernahme von Aufwendungen** durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

#### a) **Übergreifende Fragen**

**VGA durch überhöhte Geschäftsführervergütungen auch bei vorheriger Zustimmung eines Beirats:** Mit Urteil vom 22.10.2015 (Aktenzeichen IV R 7/13, BStBl II 2016, 219) hat der BFH entschieden, dass die Annahme einer

vGA nicht dadurch ausgeschlossen werden kann, dass die Festlegung der überhöhten Geschäftsführervergütungen bei der Tochter-GmbH der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf.

**Hinweis:**

Mit dieser Entscheidung hat der BFH

- klargestellt, dass die „Zwischenschaltung“ eines bei GmbH ohnehin jederzeit auflösbaren Beirats nicht geeignet ist, die gesellschaftliche Veranlassung einer Vermögensverlagerung „auszuhebeln“ (also der Annahme einer vGA auch nicht entgegenstehen kann) und
- seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter gegeben sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet werde, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

**VGA: Zuwendung an nahe Angehörige – Lebensgefährte:** Mit Beschluss vom 20.10.2015 (Aktenzeichen I B 2/15, BFH/NV 2016, 424) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach zu dem Kreis der dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft nahestehenden Personen auch ein Lebensgefährte gehört. Im konkreten Streitfall hatte eine AG ihrem Vorstandsvorsitzenden, der zugleich der Lebensgefährte der Alleingesellschafterin der AG war, ein unverzinsliches und unbesichertes Darlehen gewährt, auf das in der Folge eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden musste. Darin sahen die Finanzverwaltung und das Finanzgericht eine vGA (in Gestalt einer Zuwendung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person); diese Würdigung hat der BFH bestätigt.

**b) Geschäftsführerverträge**

**VGA bei monatlichen Gehaltsverzichten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers:** Mit Beschluss vom 2.3.2016 (Aktenzeichen 2 V 278/15, EFG 2016, 753) hat das FG Hamburg die Rechtsprechung des BFH fortgeführt und entschieden, dass nach wirksamen monatlichen Gehaltsverzichten eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH aufwandswirksam verbuchte Gehaltsvergütungen dann vGA darstellen, wenn die zu Grunde liegenden Vereinbarungen über ein Wiederaufleben des Gehaltsanspruchs nicht vertragsgemäß durchgeführt wurden, weil ein wieder aufgelebter Gehaltsanspruch nicht oder nicht fristgemäß ermittelt und festgestellt worden ist und der Gehaltsverzicht einem Fremdvergleich nicht standhält.

**Hinweis:**

Der BFH hat zum Fremdvergleich bei entsprechenden Stundungsvereinbarungen Folgendes ausgeführt:

- Ein fremder Arbeitnehmer würde einer Stundung nur im Notfall zustimmen, wenn keine andere Lösung in Betracht kommt.
- Ein fremder Arbeitnehmer würde angemessene Abschlagszahlungen fordern und
- ständig den Fortbestand der Krise überprüfen, d.h. bei einer Besserung der Liquiditätslage der Gesellschaft auf eine Gehaltsauszahlung drängen, sowie
- zudem die Gestellung von Sicherheiten verlangen.

**Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA:** Mit Urteil vom

11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hat der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von später (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträgt. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird. Wegen der „Allzuständigkeit“ eines Geschäftsführers müsse er – abgegolten durch die Gesamtausstattung des Geschäftsführergehalts – die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten erfordert. Im Streitfall werde aber selbst durch den Gehaltsverzicht letztendlich Freizeit – in Gestalt der Freistellungsphase – erkaufte.

**Hinweis:**

In seinem Urteil zieht der BFH explizit eine Parallele zur mit der Geschäftsführerstellung ebenfalls nicht vereinbaren Vergütung von Überstunden. Damit unterstreicht der BFH, dass gerade bei beherrschenden Geschäftsführern sorgfältig darauf zu achten ist, dass Verträge zwischen diesen und ihrer GmbH auch z.B. dem Fremdvergleich entsprechen müssen.

**c) Pensionszusagen**

**vGA bei nachträglicher Zusage der Dynamisierung einer Altersrente mangels Erdienbarkeit:** Mit Urteil vom 15.4.2016 (Aktenzeichen 3 K 13/16, EFG 2016, 1357) hat das FG Hamburg in Fortführung der BFH-Rechtsprechung entschieden, dass die nachträgliche Dynamisierung einer Altersrente nicht mehr erdient werden kann, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitpunkt der nachträglichen Vereinbarung über die Dynamisierung bereits das 60. Lebensjahr vollendet hat. Dies gelte auch unabhängig davon, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Zusagezeitpunkt tatsächlich noch über zehn Jahre für die Gesellschaft tätig sei bzw. ist.

**Hinweis:**

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sollte erwogen werden, gerade Pensionszusagen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer mit sog. Gleit-, Spannungs- oder Wertsicherungsklauseln zu versehen; im Zweifelsfall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

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

**Auffassung der Finanzverwaltung zu vGA im Zusammenhang mit Risikogeschäften:** Der BFH hatte zuletzt mit Urteil v. 31.3.2004 (Aktenzeichen I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung seine Rechtsprechung bestätigt, wonach die Tätigkeit von Risikogeschäften (Wertpapiergeschäfte) durch eine GmbH regelmäßig nicht die Annahme rechtfertigt, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt. Die Gesellschaft sei grundsätzlich darin frei, solche Geschäfte und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch Verlustgefahren wahrzunehmen. Dieser Auffassung ist die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 14.12.2015 (BStBl I 2015, 1091) mittlerweile gefolgt.

**Hinweis:**

Der BFH hatte in seiner bisherigen Rechtsprechung ausdrücklich darauf abgestellt, dass Kapitalgesellschaften keine sog. außerbetriebliche Sphäre haben und daher z.B. auch Verluste aus Devisentermingeschäften bei Werkzeugmaschinenhändlern Betriebsausgaben darstellen. Danach kommt es auch nicht darauf an, ob die Durchführung der Geschäfte nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft völlig unüblich oder mit hohen Risiken verbunden ist. Eine vGA ist nach BFH-Auffassung nur in besonderen Ausnahmefällen anzunehmen, z.B. dann, wenn sich die Gesellschaft verpflichtet, einerseits Spekulationsverluste zu tragen, andererseits aber Spekulationsgewinne an den Gesellschafter abzuführen.

---

## Abgabe- und Zahlungstermine 2017

---

### 36 Wichtige Steuertermine 2017

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

Monat	Termin <sup>1</sup>	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (13.1.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG  Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2016	12/2016	IV/2016
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	11/2016	
	25.1./27.1.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2017	
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer  Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2017	IV/2016
	10.2. (13.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung Umsatzsteuer 2017	12/2016	
	15.2 (20.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		I/2017
	15.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2016		
	22.2./24.2.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2017	
März	10.3. (13.3.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer  Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2017	
			1/2017	

	27.3./29.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2017	I/2017
April	10.4. (13.4.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	3/2017	I/2017
	24.4./26.4.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2017 4/2017	
Mai	10.5. (15.5.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2017	I/2017 II/2017
	15.5. (18.5.)	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	3/2017	
	24.5./29.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2017	
Juni	12.6. (15.6. <sup>2</sup> )	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2017	II/2017
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	4/2017	
	26.6./28.6.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2017	
Juli	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2017	II/2017
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)	5/2017	
	25.7./27.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2017	
August	10.8. (14.8.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2017	II/2017 III/2017
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer	6/2017	
	25.8./29.8.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2017	
September	11.9. (14.9.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2017	III/2017
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	7/2017	
	25.9./27.9.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2017	
Oktober	10.10. (13.10.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2017	III/2017
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2017	



	24.10. /26.10. <sup>5</sup>	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2017	
November	10.11. (13.11.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2017	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2017	III/2017
	15.11. (20.11.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		IV/2017
	24.11./28.11.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2017	
Dezember	11.12. (14.12.)	Kapitalertragsteuer, <sup>4</sup> Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2017	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2017	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		IV/2017
	21.12./27.12.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2017	

<sup>1</sup> Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. <sup>2</sup> In Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland sowie einigen Gemeinden in Sachsen und Thüringen ist der 15.6. ein gesetzlicher Feiertag (Fronleichnam). In diesem Fall verschiebt sich der Termin auf den 16.6. <sup>3</sup> Der 15.8. ist im Saarland und teilweise in Bayern ein gesetzlicher Feiertag (Mariä Himmelfahrt). In diesem Fall verschieben sich die Termine auf den 16.8./21.8. <sup>4</sup> Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen. <sup>5</sup> 2017 ist der 31.10. ein bundeseinheitlicher Feiertag.

## 37 Hinweise

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

### a) Einzelne Steuerarten

#### aa) Umsatzsteuer (USt)

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

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

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

Unabhängig von diesen Betragsgrenzen ist bei Unternehmern, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aufnehmen (**Existenzgründer**), im Jahr

der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**.

Die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen können auf Antrag des Unternehmers um einen Monat verlängert werden (sog. **Dauerfristverlängerung**). Dementsprechend verlängert sich auch die Zahlungsfrist. Bei Unternehmern, die zur monatlichen Voranmeldung verpflichtet sind, wird dem Antrag auf Dauerfristverlängerung nur stattgegeben, wenn sie bis zum 10.2. eine **Sondervorauszahlung** i.H.v. **1/11** der gesamten Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr anmelden und entrichten. Die Sondervorauszahlung wird i.d.R. bei der USt-Vorauszahlung für den Dezember des Jahrs angerechnet.

#### **bb) Lohnsteuer (LSt)**

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldezeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 4 000 €** betragen hat. Die Grenze von 4 000 € soll durch das Zweite Bürokratienteilsetzungsgesetz zum 1.1.2017 auf 5 000 € erhöht werden.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €** (bzw. ab 1.1.2017 voraussichtlich 5 000 €), **aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldezeitraum. Die LSt-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldezeitraum (Abgabetermin: 10.1. des Folgejahrs).

#### **Hinweis:**

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

#### **cc) Bauabzugsteuer**

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

#### **dd) Grundsteuer**

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

#### **ee) Steuerabzug nach § 50a EStG**

Der Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft insbesondere künstlerische, sportliche, unterhaltende u.ä. Leistungen von in Deutschland beschränkt Stöpl. Ebenfalls betroffen sind Vergütungen an in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder. Anzumelden und abzuführen ist die Steuer vom Leistungsempfänger für das Kalendervierteljahr. Abführungszeitpunkt ist spätestens der 10. des Monats, der dem Kalendervierteljahr folgt.

Die elektronische Anmeldung der Abzugsteuern ist an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

#### ff) Sozialversicherungsbeiträge

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Meldetermin um 0:00 Uhr dem Sozialversicherungsträger vorliegen.

#### b) Schonfristen

##### aa) Abgabefrist

Wird eine USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Bei der Abgabefrist gibt es keine Schonfrist. Das Finanzamt kann in begründeten Fällen auf Antrag des Stpfl. eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärung gewähren.

##### Hinweis:

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag weiterhin die Abgabe in Papierform zulassen. Eine Freistellung von der elektronischen Abgabe kommt jedoch nur in sog. Härtefällen in Frage. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Übermittlung durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Sofern die Übermittlung durch einen Angehörigen der steuerlich beratenden Berufe erfolgt, hat diese stets auf elektronischem Wege zu erfolgen.

##### bb) Zahlungs-Schonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Diese Zahlungs-Schonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

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

##### Hinweis:

Eine Zahlung durch den Stpfl. nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten (z.B. durch einen Fehler der Bank), setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest.

schläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Dies gilt jedenfalls für die Stpfl., die ihre Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlen, denn sie sind aus Sicht der Finanzverwaltung keine pünktlichen Steuerzahler und gelten daher nicht als erlasswürdig.

#### c) Termine am Wochenende oder Feiertag

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

---

## Erbschaftsteuerreform 2016 betreffend Unternehmensvermögen

---

### 38 „Minimalinvasive“ Korrekturen des Gesetzgebers

Mit dem „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ erfolgte nun erneut eine vom Bundesverfassungsgericht geforderte Gesetzesanpassung. Das Gericht hatte mit Urteil vom 17.12.2014 (Aktenzeichen 1 BvL 21/12) wesentliche Regelungen zur steuerlichen Verschonung bei der Übertragung von Unternehmensvermögen für verfassungswidrig erklärt und bis zum 30.6.2016 eine gesetzliche Korrektur gefordert.

Mit dem nun vorliegenden Gesetz, welchem der Bundestag am 29.9.2016 zugestimmt hat und dem der Bundesrat voraussichtlich am 14.10.2016 zustimmen wird (nach Redaktionsschluss), was aber als sicher gilt, erfolgt eine Neuregelung mit Wirkung zum 1.7.2016, die nach dem Willen des Gesetzgebers möglichst „minimalinvasiv“ ausgestaltet sein soll. **Änderungen erfahren nur die Regelungen betreffend die Übertragung unternehmerischen Vermögens** (Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften, freiberufliches Vermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften) und auch nur insoweit, als dies vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich gefordert wurde.

#### Hinweis:

Die geänderten gesetzlichen Regelungen gelten rückwirkend für alle nach dem 30.6.2016 erfolgten Erwerbe, also insbesondere auch Erbfälle. Ob dieses rückwirkende Inkrafttreten verfassungsrechtlich haltbar ist, wird in Fachkreisen teilweise bezweifelt.

#### a) Weitergeltende Regelungen

Das nun beschlossene Gesetz lässt somit unberührt:

- die umfangreichen **persönlichen Freibeträge** (bei der Übertragung zwischen Ehegatten: 500 000 € und bei der Übertragung an Kinder: 400 000 € je Ehegatte), welche im Abstand von 10 Jahren neu gewährt werden;
- den **Steuertarif**, welcher mit steigendem Wert des Erwerbs und je nach Steuerklasse ansteigende Steuersätze von 7 % bis hin zu einer maximalen Belastung von 50 % vorsieht;
- die **Bewertung von Grundvermögen** und Kapitalvermögen;

- die **Steuerbefreiung des Familienheims** beim Erwerb des Ehegatten und der Kinder unter bestimmten Bedingungen.

**Hinweis:**

In vielen Fällen bleiben auch die bisherigen Empfehlungen zur Gestaltung der (vorweggenommenen) Erbfolge weiter gültig, welche im Wesentlichen auf die Nutzung der unterschiedlichen Steuerklassen und der umfangreichen Freibeträge abstellen. Die Vorteile einer vorweggenommenen Erbfolge zu nutzen erfordert im Regelfall eine eingehende steuerliche und ggf. auch rechtliche Beratung.

Mittelbar können sich im Einzelfall Folgewirkungen aus der Verschärfung der Anforderungen an die Gewährung des Verschonungsabschlags bei der Übertragung von Unternehmensvermögen ergeben. Wird zukünftig betriebliches Vermögen von der Gewährung des Verschonungsabschlags ausgenommen, so kann dies bei der Übertragung eines sowohl aus Unternehmensvermögen als auch anderem Vermögen bestehenden Nachlasses wegen des insgesamt höheren steuerpflichtigen Erwerbs auch zu einer Erhöhung des insgesamt anzuwendenden Steuersatzes führen.

Ebenso sind die wesentlichen **Grundsätze der steuerlichen Behandlung der unentgeltlichen Übertragung von Unternehmensvermögen** unverändert geblieben:

- Grundsätzlich begünstigt ist die Übertragung von Einzelunternehmen, Betrieben von Freiberuflern sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, ferner von Anteilen an Personengesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe und weiterhin von Anteilen an Kapitalgesellschaften (v.a. GmbH und AG) mit einer Mindestbeteiligung von 25 % oder einer Poolung der Anteile zu insgesamt mehr als 25 %;
- soweit bei der Übertragung von begünstigtem Unternehmensvermögen Erbschaft-/Schenkungssteuer anfällt, wird diese generell nach der Steuerklasse I ermittelt, welche die günstigsten Steuersätze beinhaltet;
- die Bewertung erfolgt grds. nach dem Ertragswert, wobei das im Gesetz verankerte vereinfachte Ertragswertverfahren angewendet werden kann;
- die Übertragung unternehmerischen Vermögens wird in vielen Fällen zu 85 % (Regelverschonung) oder gar zu 100 % (Optionsverschonung) von der Besteuerung freigestellt (Verschonungsabschlag); daneben wird auch weiterhin der Abzugsbetrag von maximal 150 000 € für Kleinbetriebe gewährt.
- der Verschonungsabschlag ist grds. an eine Behaltensfrist (5 Jahre bei Regelverschonung und 7 Jahre bei Optionsverschonung) und eine Lohnsummenregelung geknüpft;
- bestimmtes anhand eines Katalogs abgegrenztes sog. **Verwaltungsvermögen** wird von der Verschonung ausgenommen und kann für die Gewährung des Verschonungsabschlags insgesamt schädlich sein.

**b) Änderungen unter Berücksichtigung der Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts**

Entsprechend den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts erfolgten jedoch punktuelle Korrekturen hinsichtlich der Verschonung von Betriebsvermögen, welche im Einzelfall gravierende Auswirkungen haben können.

Dazu in Kürze:

- Bislang konnte **Verwaltungsvermögen** von max. 50 % bzw. bei der Optionsverschonung max. 10 % des gesamten Betriebsvermögens mitübertra-

gen werden, ohne dass dies die Verschonung des Gesamtvermögens einschränkte. Nach den nun geltenden Regeln wird Verwaltungsvermögen grds. **nicht mehr begünstigt**, also von dem Verschonungsabschlag ausgeschlossen.

- Im Erbfall ist zudem eine sog. **Investitionsklausel** vorgesehen, wonach durch den Erbfall erhaltenes Verwaltungsvermögen dennoch als begünstigtes Betriebsvermögen zu behandeln ist, wenn dieses gemäß dem früheren Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbfall für Unternehmensinvestitionen eingesetzt wird.
- **Kleinstbetriebe** sind auch weiterhin von der Anwendung der Lohnsummenregelung als Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigungen ausgenommen. Allerdings kommen künftig deutlich weniger Betriebe in den Genuss der Erleichterungen, da die insoweit relevanten Grenzen deutlich abgesenkt wurden.
- Ab einem begünstigten Vermögen von 26 Mio. € pro Erwerber ist eine **Bedürfnisprüfung** vorgesehen. Hierbei kann der Erlass der durch den Erwerb anfallenden Erbschaftsteuer beantragt werden, soweit der Erwerber im Rahmen der sog. Bedürfnisprüfung nachweist, dass er die Steuer nicht mit der Hälfte seines Privatvermögens begleichen kann. Zu diesem zählt neben dem bereits vorhandenen Privatvermögen auch das mit der Erbschaft oder Schenkung übergegangene sonstige Vermögen, welches kein Unternehmensvermögen darstellt. Anstelle der Durchführung der Bedürfnisprüfung kann die Anwendung des sog. **Abschmelzmodells** beantragt werden, wonach der Verschonungsabschlag schrittweise abgesenkt wird, je höher der Erwerb die Schwelle von 26 Mio. € überschreitet.
- Es wird ein Rechtsanspruch auf eine **Stundung** bis zu 7 Jahren bei Erwerben von Todes wegen – nicht bei Schenkungen – eingeführt. Die Stundung erfolgt im ersten Jahr zinslos, ab dem zweiten Jahr mit einem Zins von 6 % und erstreckt sich auf die Steuer, die auf das begünstigte Vermögen unabhängig von dessen Wert entfällt. Voraussetzung ist die Einhaltung der Lohnsummenregelung und der Behaltensfrist.
- Daneben erfolgt als Reaktion auf das derzeit äußerst niedrige Zinsniveau am Kapitalmarkt eine Anpassung der Berechnungsmodalität für den beim vereinfachten Ertragswertverfahren anzuwendenden **Kapitalisierungssatz**. Der Kapitalisierungsfaktor, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, wird grundsätzlich auf 13,75 festgeschrieben. Mittels Rechtsverordnung kann eine Anpassung an die Entwicklung der Zinsstrukturdaten erfolgen.

#### **Handlungsempfehlung:**

Handlungsbedarf ergibt sich in dreierlei Hinsicht:

1. Steht aktuell eine unentgeltliche Übertragung von Unternehmensvermögen an, so sind die steuerlichen Folgen und etwaige Gestaltungsoptionen vor dem Hintergrund der neuen Rahmenbedingungen zu prüfen.
2. Unabhängig von geplanten Unternehmens- oder Anteilsübertragungen sollte bei Familienunternehmen grundsätzlich eine Abschätzung der möglichen Steuerbelastung für den Fall eines unvorhersehbaren Erbfalls erfolgen. Der Betrieb und die Unternehmerfamilie müssen für einen solchen Fall gerüstet sein, damit das Lebenswerk des Unternehmers durch Steuerzahlungen und eine dadurch möglicherweise eintretende Liquiditätsbelastung nicht in Gefahr gerät.
3. Sind in der jüngeren Vergangenheit Übertragungen unter dem Vorbehalt des Wi-

derrufs erfolgt, so ist nun zu prüfen, ob durch Widerruf der erfolgten Übertragung und Vornahme der Übertragung unter den jetzigen Rahmenbedingungen Vorteile erzielt werden können. Zu denken ist z.B. an Übertragungen in 2015, bei denen die Bewertung im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens noch auf Basis eines hohen Kapitalisierungsfaktors von 18,2 erfolgte, der nun aber auf 13,75 festgelegt ist.

Im Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob im konkreten Fall Handlungsbedarf besteht.

Im Folgenden werden die wesentlichen Neuregelungen vertiefend dargestellt. Zu beachten ist, dass die Regelungen äußerst komplex sind und daher nicht alle Details dargestellt werden können. Dies gilt insbesondere für die neuen Verschonungsregeln. Im Einzelfall ist eine individuelle Beratung erforderlich.

### **39 Unternehmensbewertung – Grundsätzliche Festschreibung des Kapitalisierungsfaktors beim vereinfachten Ertragswertverfahren**

Die Bewertung von Unternehmensvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften erfolgt grds. zum gemeinen Wert. Dieser ist vorrangig aus Verkäufen unter fremden Dritten der zurückliegenden zwölf Monate vor dem Bewertungsstichtag abzuleiten. Sind solche nicht vorhanden, was bei kleinen und mittelständischen Unternehmen die Regel sein dürfte, so ist der gemeine Wert unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten des Unternehmens oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode (insbesondere nach dem Bewertungsstandard IDW S 1 oder in bestimmten Branchen gebräuchlichen Bewertungsverfahren) zu ermitteln. Alternativ kann eine Bewertung nach dem gesetzlich geregelten sog. vereinfachten Ertragswertverfahren erfolgen, soweit dieses Verfahren nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Bei dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird aus den steuerlichen Ergebnissen der letzten drei Jahre unter Berücksichtigung punktueller Bereinigung um Sondereffekte ein Jahresertrag ermittelt, der als nachhaltig erzielbar angesehen und zur Ermittlung des Unternehmenswerts mit einem festen Kapitalisierungsfaktor multipliziert wird. Nach bisherigem Recht wurde der Kapitalisierungsfaktor als Kehrwert eines Kapitalisierungszinssatzes ermittelt, welcher jährlich auf Basis des risikolosen Kapitalmarktzinses zzgl. eines gesetzlichen Risikozuschlags von 4,5 % festgelegt wurde.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren ist eine äußerst pauschale Vorgehensweise, welche individuelle Besonderheiten des Betriebs im Wesentlichen nicht berücksichtigt, was im Einzelfall nicht selten zu Überbewertungen führen kann. Dennoch wird dieses Bewertungsverfahren in der Praxis häufig angewandt, da es einfach und damit auch kostengünstig durchzuführen ist.

Bei der Bewertungssystematik des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist zu beachten, dass der Unternehmenswert trotz einer absoluten Zahl als Ergebnis nur einen relativen Wert im Vergleich mit einer Alternativanlage abbildet. Der Jahresertrag des Unternehmens wird mit einer alternativen Anlage verglichen. Werden Alternativanlagen gering verzinst, führt dies zu einer Erhöhung des Unternehmenswerts, obwohl sich an den Ertragsaussichten des zu bewertenden Unternehmens nichts geändert hat. Besonders eklatant ist dieser Zusammenhang in der derzeit zu beobachtenden Niedrigzinsphase. Der aus den Daten des Kapitalmarkts abgeleitete risikolose Zins hat sich

in den vergangenen Jahren deutlich nach unten entwickelt. Betrag dieser für 2008 noch 4,58 %, was unter Berücksichtigung eines pauschalen Risikozuschlags von 4,5 %-Punkten zu einem Kapitalisierungsfaktor von 11,0132 führte, so belief sich der risikolose Basiszins für 2015 auf nur noch 0,99 %, was dann zu einem Kapitalisierungsfaktor von 18,2149 führte. Somit wurde ein Unternehmen in 2008 mit dem 11,0132-fachen des Jahresertrags bewertet, während in 2015 auf Grund der deutlich geringeren Rendite der Alternativanlagen eine Bewertung mit dem 18,2149-fachen des Jahresertrags erfolgte.

Der **Kapitalisierungsfaktor**, der multipliziert mit dem nachhaltig erzielbaren Jahresertrag den Unternehmenswert ergibt, wurde nun **grundsätzlich auf 13,75 festgeschrieben**. Der Faktor beruht auf einem Zinssatz von 7,2727 % (Basiszinssatz 2,7727 % zzgl. 4,5 % Zuschlag). Per Rechtsverordnung kann der Zinssatz an die Zinsentwicklung angepasst werden; dies geschieht aber nicht mehr turnusmäßig wie bisher.

Die Neuregelung führt aktuell also zu deutlich niedrigeren Ansätzen beim Unternehmensvermögen. Diese Änderung gilt rückwirkend ab dem 1.1.2016, so dass für alle Übertragungen im Jahr 2016 statt des bisherigen Kapitalisierungsfaktors von 17,8571 nun nur noch ein Faktor von 13,75 zur Anwendung kommt.

#### **Hinweis:**

Diese Änderung führt aktuell zu einer merklich niedrigeren Bewertung von Unternehmensvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen. Auswirkungen hat dies allerdings nur insoweit, als die Verschonung nicht greift.

Das Gesetz sieht eine rückwirkende Anwendung auf alle Erwerbe seit dem 1.1.2016 vor. Nach bisherigem Recht war die Gewährung des Verschonungsabschlags auch bei Anwendung der Regelverschonung daran geknüpft, dass das schädliche Verwaltungsvermögen eine bestimmte Schwelle in Prozent zum gemeinen Wert des Unternehmenswerts nicht überschreitet. Verringert sich nun auf Grund der rückwirkend geänderten Bewertungsvorgabe der Unternehmenswert, so erhöht sich automatisch die Verwaltungsvermögensquote und dies kann dazu führen, dass für Erwerbe zwischen dem 1.1.2016 und dem 30.6.2016, für die im Übrigen das bisherige Recht Anwendung findet, die Schwelle für das Verwaltungsvermögen überschritten wird und damit der Verschonungsabschlag entfällt. Dies sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden. Im Übrigen ist in diesen Fällen fraglich, ob die rückwirkende Gesetzesänderung verfassungsrechtlich zulässig ist.

## **40 Kleinstbetriebe – kein bzw. vereinfachter Lohnsummentest**

Vor dem Hintergrund, dass die Verschonungsregelung an den Erhalt der Arbeitsplätze im Unternehmen gekoppelt sein soll, wird bei dem Lohnsummentest gefordert, dass die Ausgangslohnsumme (durchschnittliche Lohnsumme der letzten fünf vor dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer endenden Wirtschaftsjahre) über eine Frist von 5 Jahren bei der Regelverschonung bzw. 7 Jahren bei der Optionsverschonung zu einem festgelegten Prozentsatz gehalten werden muss. Unterschreitet die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen die Mindestlohnsumme, vermindert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Bislang waren Unternehmen mit bis zu 20 Beschäftigten von der Lohnsummenregelung generell ausgenommen.



Das Bundesverfassungsgericht hat diese Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern beanstandet, da damit zahlenmäßig ein sehr hoher Prozentsatz der Betriebe von der Lohnsummenregelung ausgenommen ist, was vom Gericht als unverhältnismäßig eingestuft wird. Nun ist folgende Differenzierung gesetzlich geregelt:

Beschäftigte	einzuhaltende Lohnsumme (kumuliert über die Lohnsummenfrist bezogen auf die Ausgangslohnsumme) im Fall der	
	Regelverschö- nung (85 %) – Lohn- summenfrist 5 Jahre	Optionsverschö- nung (100 %) – Lohnsummenfrist 7 Jahre
≤ 5	kein Lohnsummentest	kein Lohnsummentest
> 5 und ≤ 10	250 %	500 %
> 10 und ≤ 15	300 %	565 %
> 15	400 %	700 %

Daneben wurde klargestellt, dass bestimmte Personen, wie z.B. sich im Mutterschutz oder Elternzeit befindliche Arbeitnehmer und auch Saisonarbeiter, bei der Anzahl der Beschäftigten nicht mitzurechnen sind. Bei der Bestimmung der Arbeitnehmerzahl ist auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen.

Weiterhin ist zu beachten, dass auch Beschäftigte aus Gesellschaften, an denen Beteiligungen bestehen, anteilig einzurechnen sind. Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gilt dies nur, soweit eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25 % besteht. Insoweit sollen Gestaltungen unterbunden werden, mit denen die Lohnsummenprüfung durch Ausgliederung der Beschäftigten auf Tochtergesellschaften umgangen werden soll.

**Hinweis:**

Im Einzelfall ist nun sorgfältig zu beachten, ob und wenn ja in welche Prüfgruppe der Betrieb fällt. In Grenzfällen können im Gestaltungswege – so z.B. durch den zeitweisen Einsatz von Leiharbeitnehmern und der Beachtung der Stichtagsregelung – Erleichterungen beim Lohnsummentest erreicht werden. Dies bedarf allerdings einer vorausschauenden Planung.

## 41 Verwaltungsvermögen – Abgrenzung und Folgen

### a) Abgrenzung des Verwaltungsvermögens

Das schädliche Verwaltungsvermögen wird unverändert zum bisherigen Recht anhand eines im Gesetz verankerten Katalogs abgegrenzt. Der bisher schon gesetzlich verankerte **Verwaltungsvermögenskatalog** wird nicht wesentlich geändert. Nach wie vor wird z.B. an Dritte zur Nutzung überlassenes Grundvermögen im Grundsatz ausgeschlossen, aber auch die insoweit bestehenden Rückausnahmen insbesondere für Betriebsaufspaltungsfälle und Wohnungsbauunternehmen beibehalten.

Auch Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (Finanzmittel) gehören nach wie vor zum Verwaltungsvermögen, soweit sie nach Abzug der betrieblichen Schulden einen festgelegten Prozentsatz des gesamten gemeinen Werts des Betriebes übersteigen. Der Prozentsatz, der die betriebsnotwendigen liquiden Mittel abdecken soll, wurde gegenüber der bisherigen Rechtslage allerdings von 20 % auf 15 % abgesenkt. Einschränkend kommt diese Freigrenze von 15 % nach neuem

Recht nur noch dann zur Anwendung, wenn das begünstigungsfähige Vermögen des Betriebs nach seinem Hauptzweck einer gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit dient.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass zur Verhinderung von Missbrauchsfällen die Aufzählung der zum schädlichen Verwaltungsvermögen gehörenden Kunstgegenstände usw. erweitert wird auf „Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge sowie sonstige typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Gegenstände“.

Neu ist allerdings eine **Nettobetrachtung** beim Verwaltungsvermögen. Es erfolgt ein anteiliger Schuldenabzug. Hierbei werden die Schulden anteilig vom gemeinen Wert des nicht begünstigten Vermögens abgezogen (Nettowert des Verwaltungsvermögens). Für Zwecke der anteiligen Schuldenermittlung ist ein Zuordnungsschlüssel maßgebend, der sich – vereinfacht formuliert – nach dem Verhältnis des gemeinen Werts des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des gesamten erworbenen betrieblichen Vermögens ergibt.

Weiterhin wird ein als notwendig angesehener Teil des Verwaltungsvermögens als unschädlich eingestuft. Aus diesem Grund wird typisierend und pauschalierend ein Teil des Nettowerts des Verwaltungsvermögens wie begünstigtes Vermögen behandelt und auch verschont (**unschädliches Verwaltungsvermögen**). Die Wertgrenze wird auf 10 % des um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzten gemeinen Werts des Betriebsvermögens festgelegt. Damit ist gewährleistet, dass insbesondere ein gewisser Bestand an liquiden Mitteln vorgehalten werden kann, ohne dass insoweit schädliches Verwaltungsvermögen vorliegt.

#### **Hinweis:**

Im Detail ist die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens äußerst komplex. Für den Einzelfall muss unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine konkrete Planrechnung aufgestellt werden.

#### **b) Investitionsklausel**

Neu eingeführt wurde eine Investitionsklausel für das nicht begünstigte Verwaltungsvermögen bei Erwerben von Todes wegen, um Härtefälle im Zusammenhang mit der Stichtagsbesteuerung abzumildern. So werden diejenigen Mittel aus einem Erbe, die gemäß dem vorgefassten Willen des Erblassers innerhalb von zwei Jahren nach seinem Tod für Investitionen in das Unternehmen verwendet werden, nicht zum Verwaltungsvermögen, sondern zum begünstigten Vermögen gezählt. Bei den Investitionen muss es sich dann allerdings um begünstigungsfähiges Vermögen und nicht um anderweitige Ersatzbeschaffung von Verwaltungsvermögen handeln.

Auch dann, wenn ein Betrieb vererbt wird, der saisonalen Schwankungen unterliegt, wird der Bestand an Finanzmitteln, der für Lohnzahlungen verwendet wird, nicht dem an sich schädlichen Verwaltungsvermögen zugeordnet.

#### **Hinweis:**

Bei vorweggenommenen Erbfolgen, also Übertragungen im Wege der Schenkung, werden diese Ausnahmen bei der Zuordnung zum Verwaltungsvermögen nicht gemacht. Der Gesetzgeber begründet dies damit, dass Schenkungen und deren Vollzug planbar sind.

**c) Folgen des Verwaltungsvermögens**

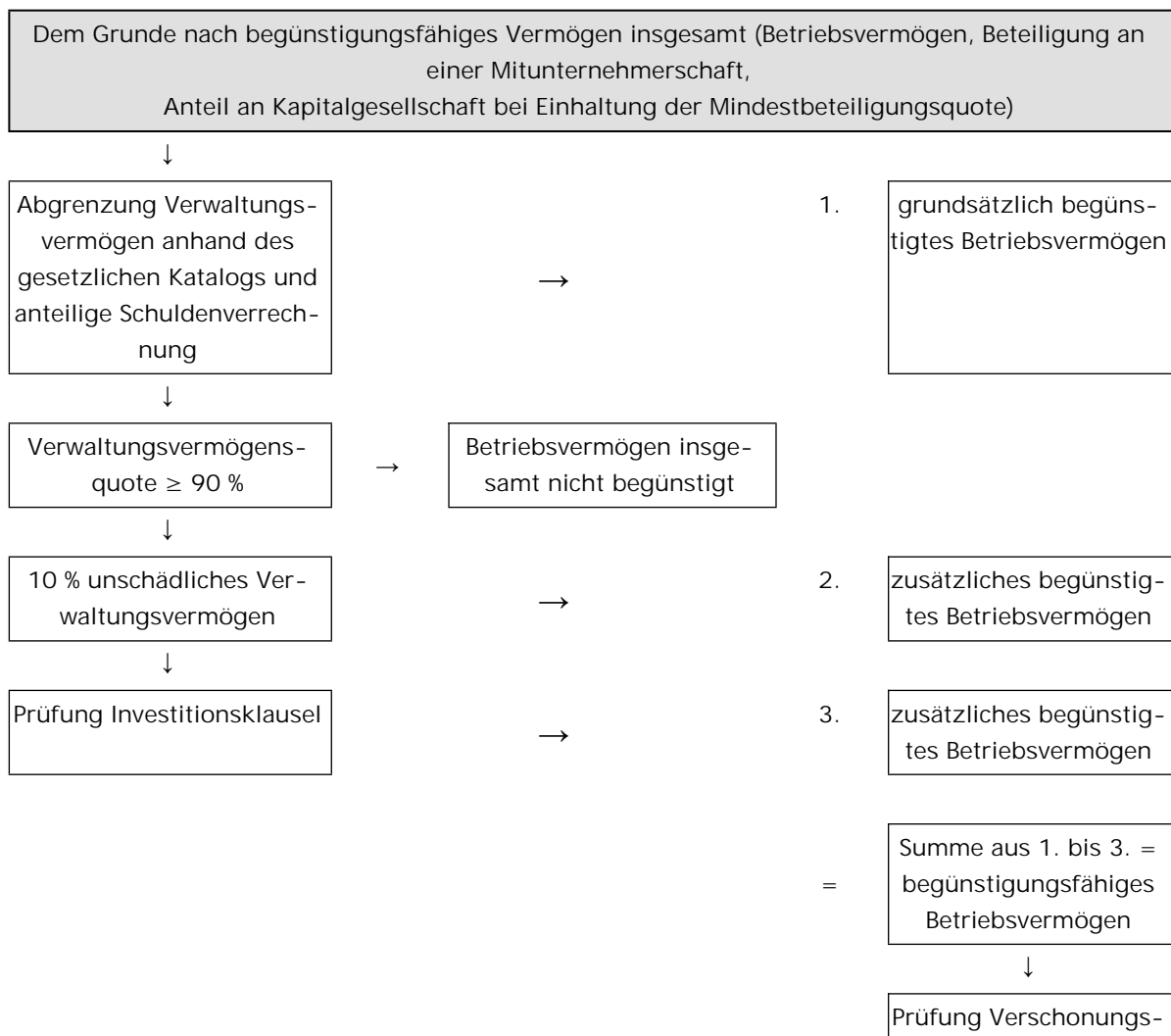
Um Gestaltungen auszuschließen, wird die Gewährung eines Verschonungsabschlags **generell ausgeschlossen**, wenn das Verwaltungsvermögen (soweit dies nicht der Bedienung von Altersversorgungszusagen zugeordnet ist) **mindestens 90 %** des gemeinen Werts des Betriebsvermögens beträgt.

Im Übrigen wird die verfassungsrechtlich beanstandete Verwaltungsvermögensquote von 50 % bei der Regelverschonung ersatzlos gestrichen. Bislang konnte Verwaltungsvermögens bis zu 50 % des Gesamtvermögens mitübertragen werden, ohne dass dies Folgen hinsichtlich des Bewertungsabschlags hatte; wurde diese Grenze geringfügig überschritten, so entfiel der Verschonungsabschlag insgesamt (sog. Alles-oder-Nichts-Prinzip). Nun wird der nach anteiligem Abzug von Schulden und pauschalem Abzug von unschädlichem Verwaltungsvermögen verbleibende Nettowert des Verwaltungsvermögens (Nettoverwaltungsvermögen) besteuert.

Dies hat zur Folge, dass dann, wenn das **Nettoverwaltungsvermögen** die oben genannte 10 %-Schwelle (Geringfügigkeitsgrenze) überschreitet, dieses der Besteuerung unterliegt, also insoweit **kein Verschonungsabschlag** gewährt wird.

Zusammenfassend kann folgendes stark vereinfachtes Prüfschema verwendet werden:

**Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens**



abschlag  
– siehe unten Tz. 10

Abb.: Prüfschema zur Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens

**Hinweis:**

Im Grundsatz sind damit Unternehmen, die über merkliches Verwaltungsvermögen verfügen, schlechter als nach bisherigem Recht gestellt. Insbesondere kann auch bei der Übertragung von Personengesellschaftsanteilen nicht mehr – ggf. über das Sonderbetriebsvermögen – bis zur 50 %-Grenze für das Verwaltungsvermögen „aufgefüllt“ werden, ohne dass dies steuerliche Folgen hätte. Andererseits wirkt sich der anteilige Abzug von Schulden günstig aus. Zusammenfassend zeigt sich deutlich, dass die Regelungen komplex sind (und eher auch noch komplexer geworden sind als bislang) und die Auswirkungen auf den konkreten Einzelfall nur mittels konkreter Planrechnungen ermittelt werden können.

Darüber hinaus ist die Abgrenzung des Verwaltungsvermögens nicht nur für die Ermittlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens von Bedeutung, sondern auch für die Frage der erbschaftsteuerlichen Behandlung des begünstigungsfähigen Betriebsvermögens, also für die Frage, ob ein Verschonungsabschlag gewährt wird. Ausführlich wird dies unten unter Tz. 10 dargestellt. An dieser Stelle nur bereits der Hinweis, dass die Optionsverschonung (vollständige Steuerfreistellung) an die Bedingung geknüpft ist, dass das begünstigungsfähige Vermögen zu nicht mehr als 20 % aus schädlichem Verwaltungsvermögen besteht (bislang lag die Grenze bei 10 %). Wird diese Grenze überschritten, so kann die Optionsverschonung nicht beantragt werden. Bei der Berechnung dieser Quote dürfte – anders als bei der Ermittlung des begünstigten Vermögens – keine Schuldenkürzung beim Verwaltungsvermögen vorzunehmen sein; es ist also das Bruttoverwaltungsvermögen (gemeiner Wert der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens) dem gemeinen Wert des Betriebsvermögens insgesamt gegenüberzustellen.

**Handlungsempfehlung:**

Diese Grenze sollte bereits bei der Abgrenzung des schädlichen Verwaltungsvermögens beachtet werden und nicht zuletzt auch bei einer vorausschauenden Planung einer vorweggenommenen Erbfolge über Betriebsvermögen.

## 42 Steuererleichterungen für Familienunternehmen

Bei Familienunternehmen ist die Verfügung über die Anteile oftmals eingeschränkt, was den Wert der Beteiligung beeinflusst. Diesem Umstand wird nun durch einen **Bewertungsabschlag** Rechnung getragen. Voraussetzung ist, dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung Bestimmungen enthält, die

1. die Entnahmen bzw. Ausschüttungen auf höchstens 37,5 % des um die auf die Ausschüttungen entfallenden Steuern vom Einkommen gekürzten Gewinns begrenzt, und
2. die Verfügung über die Beteiligung an der Personengesellschaft oder den Anteil an der Kapitalgesellschaft auf Mitgesellschafter, nahe Angehörige oder auf eine Familienstiftung beschränken, und
3. für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft eine Abfindung vorsehen, die unter dem gemeinen Wert der Beteiligung an der Personenge-

sellschaft oder des Anteils an der Kapitalgesellschaft liegt.

Die Höhe des Abschlags entspricht der im Gesellschaftsvertrag oder der Satzung vorgesehenen prozentualen Minderung der Abfindung gegenüber dem gemeinen Wert und darf 30 % nicht übersteigen.

Voraussetzung für die Gewährung des Wertabschlags ist allerdings, dass die genannten drei Satzungs-/Gesellschaftsvertragsbestimmungen 2 Jahre vor der Übertragung des Anteils und 20 Jahre nach diesem Datum gelten.

**Hinweis:**

Insoweit ist im konkreten Fall zu überprüfen, ob der Gesellschaftsvertrag diesen Anforderungen genügt. Insbesondere ist auch zu prüfen, wie die Bewertung von Anteilsübertragungen im Gesellschaftsvertrag geregelt ist und ob diese Regelungen die Ermittlung des gesetzlich vorgesehenen Abschlags erlauben. Diese Schritte sollten unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen.

Die Einhaltung der geforderten Bedingungen über 20 Jahre kann – nicht zuletzt dann, wenn verschiedene Übertragungen zeitlich aufeinanderfolgen – eine starke Restriktion darstellen. Nicht zuletzt dürfte allein die Überwachung dieser zwanzigjährigen Nachlaufzeit in der Praxis auf Schwierigkeiten stoßen.

**43 Verschonungsabschlag – Einschränkung bei großen Unternehmensvermögen**

Überschreitet der Erwerb bezogen auf den einzelnen Erwerber nicht die **Grenze von 26 Mio. €**, so bleibt es im Grundsatz wie im bisherigen Recht bei einem Verschonungsabschlag von 85 % (Regelverschonung) bzw. 100 % bei der Optionsverschonung. Insoweit gelten folgende Grundsätze:

	Erwerb begünstigten betrieblichen Vermögens bis zu 26 Mio. €	
	Regelverschonung	Optionsverschonung
Verschonungsabschlag	85 %	100 %
Voraussetzung		Antrag des Erwerbers
Maximalgrenze Verwaltungsvermögen	–	Verwaltungsvermögen max. 20 % des Gesamtwerts
Behaltensfrist	5 Jahre	7 Jahre
Lohnsummenfrist/Mindestlohnsumme <sup>1)</sup>	5 Jahre/ kumuliert 400 %	7 Jahre/ kumuliert 700 %

<sup>1)</sup> Zu Besonderheiten bei Kleinstbetrieben s. Tz. 5.

**Hinweis:**

Die Anwendung der Regelverschonung (85 %) ist anders als nach bisherigem Recht nicht mehr an eine bestimmte Höchstquote schädlichen Verwaltungsvermögens gekoppelt. Dies folgt daraus, dass nach neuem Recht Verwaltungsvermögen generell nicht mehr begünstigt ist – hierzu Tz. 8.

Hinsichtlich der **Prüfung der 26 Mio. €-Grenze** gilt:

- die Prüfung erfolgt für den einzelnen Erwerber, also nicht etwa bezogen auf den einzelnen Betrieb oder das vom Schenker/Erblasser insgesamt

übertragene Vermögen;

- die 26 Mio. €-Grenze bezieht sich ausschließlich auf begünstigtes Unternehmensvermögen; anderes übertragenes Vermögen wird insoweit nicht berücksichtigt;
- erfolgen mehrere Erwerbe begünstigten Vermögens von derselben Person innerhalb von zehn Jahren, so werden diese bei der Prüfung der 26 Mio. €-Grenze zusammengerechnet; ggf. ist dann die Steuerberechnung für frühere Erwerbe neu vorzunehmen. Insoweit ist also herauszustellen, dass die 26 Mio. €-Grenze zeitraumbezogen über den 10-Jahres-Prüfzeitraum gilt.

**Hinweis:**

Ausgenommen sind Zuwendungen, die vor dem 1.7.2016 erfolgten und wirksam geworden sind. Für begünstigte Erwerbe, die vor dem 1.7.2016 erfolgten, entfällt der Verschonungsabschlag auch nicht rückwirkend, sondern bleibt weiterhin bestehen.

Übersteigt der Wert des Erwerbs die Grenze von 26 Mio. €, so wird ein Verschonungsabschlag grundsätzlich nicht mehr gewährt. Zu beachten ist, dass diese Grenze je Erwerber und nicht je Betrieb gilt. Wird diese Grenze überschritten, so bestehen zwei Möglichkeiten, um eine Entlastung zu erreichen:

**1. Abgeschmolzener Verschonungsabschlag:**

Wird die Grenze von 26 Mio. € überschritten, so verringert sich auf Antrag des Erwerbers der Verschonungsabschlag von 85 % bei Regelverschonung bzw. 100 % bei der Optionsverschonung um einen Prozentpunkt für jede 750 000 €, die der Erwerb oberhalb der Prüfschwelle von 26 Mio. € liegt. Damit wird ab einem Erwerb von 89,75 Mio. € bei der Regelverschonung keine Verschonung mehr gewährt. Bei der Optionsverschonung ist zudem eine Deckelung auf ein begünstigtes Vermögen von 90 Mio. € vorgesehen. Soweit die Grenze von 26 Mio. € also nicht deutlich überschritten wird, kann diese Antragsverschonung mit einem abgeschmolzenen Verschonungsabschlag eine sinnvolle Option sein.

**2. Verschonungsbedarfsprüfung:**

Alternativ kann – unabhängig von der Höhe des Werts des Erwerbs – ein Erlass der Steuer auf begünstigtes Vermögen erreicht werden durch eine sog. Verschonungsbedarfsprüfung. Der Erwerber muss nachweisen, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen. Zu dem verfügbaren Vermögen gehören 50 % der Summe der gemeinen Werte des mit der Erbschaft oder Schenkung zugleich übergegangenen sonstigen Vermögens (nicht Unternehmensvermögen) und dem Erwerber zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer bereits gehörenden Vermögen, welches nicht als Unternehmensvermögen eingestuft würde. Der Unternehmer muss dann also sein Privatvermögen offenlegen und dieses zur Hälfte für die Begleichung der anfallenden Erbschaftsteuer einsetzen.

Der Erlass der Steuer ist allerdings an weitere Bedingungen geknüpft. So muss zwingend die Lohnsummenregelung und die Behaltensregelung eingehalten werden. Zu beachten ist, dass in diesem Fall die auf sieben Jahre verlängerte Behaltensfrist und die erhöhte Mindestlohnsumme von 700 % der Optionsverschonung Anwendung finden, unabhängig davon, ob diese tatsächlich zur Anwendung kommt oder nur ein Abschlag von 85 % nach der Regelverschonung gewährt wird. Wird die Mindestlohnsumme unterschritten, vermindert sich der gewährte Erlass mit Wirkung

für die Vergangenheit in demselben prozentualen Umfang, wie die Mindestlohnsumme unterschritten wird. Des Weiteren fällt der Erlass der Steuer nachträglich weg, wenn der Erwerber innerhalb von 10 Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer Vermögen, welches als verfügbares Vermögen einzustufen ist, im Wege eines Erbfalls oder einer Schenkung erhält; in diesem Fall kann allerdings wiederum eine Verschönungsbedarfsprüfung erfolgen.

Zusammengefasst ergeben sich **folgende Optionen:**

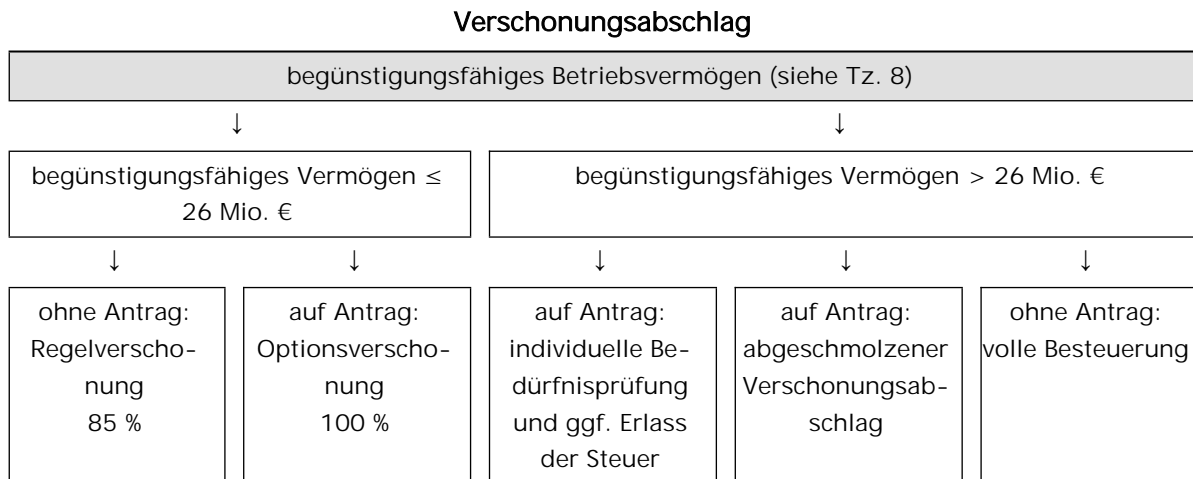


Abb.: Prüfschema zur Ermittlung des Verschönungsabschlags

**Hinweis:**

Die Regelungen sind äußerst komplex und nur schwer planbar. Für den konkreten Fall muss der Versuch unternommen werden, die Alternativen (oder die im Folgenden beschriebene Stundungslösung) durch Prognoserechnungen gegenüberzustellen. Jedenfalls kann im Einzelfall die steuerliche Belastung gegenüber dem bisherigen Rechtsstand ganz deutlich ansteigen. Wird kein Antrag auf Anwendung des abgeschmolzenen Verschönungsabschlags oder der Verschönungsbedarfsprüfung gestellt, so erfolgt eine volle Besteuerung des Betriebsvermögens. Noch nicht vollständig absehbar sind die Folgen, wenn innerhalb des 10-Jahreszeitraums mehrere Übertragungen erfolgen. Fraglich ist für diese Fälle, wie sich z.B. die Anwendung des Abschmelzungsmodells auf frühere Erwerbe auswirkt.


**44 Erweiterte Stundungsregelung**

Bei einem Erwerb begünstigten Vermögens von Todes wegen erhält der Erwerber einen Rechtsanspruch auf Stundung der auf das begünstigte Vermögen entfallenden Steuer bis zu 7 Jahre, unabhängig davon, nach welcher Maßgabe (Regelverschöpfung, Abschmelzregelung des Verschönungsabschlags oder Verschönungsbedarfsprüfung) eine Steuer auf das begünstigte Vermögen entfällt. Die Stundung ist zu beantragen. Im ersten Jahr erfolgt die Stundung zinslos, ab dem zweiten Jahr ist ein Zins von 6 % zu entrichten. Damit soll die Belastung durch die im Erbfall ungeplant entstandene Erbschaftsteuer abgemildert werden. Maßgeblich für die Stundung ist, dass die Lohnsummenregelung und die Behaltensregelungen eingehalten werden. Mit einem Verstoß gegen die Lohnsummen- oder die Behaltensregelung endet die Stundung und die Steuer wird sofort fällig.

**Hinweis:**

Die Stundungsregelung gilt nur bei Erwerben von Todes wegen und nicht bei Schenkungen.

Mit freundlichen Grüßen



J. Varga  
Steuerberater