

«ZMSD/Vorschau der Anschrift des Mandante»

Hagen, Dezember 2017

Mandantenrundschriften Nr. 4/2017

**Kosten eines Scheidungsverfahrens • Steuerermäßigung für
Handwerkerleistungen • Bewertung und Erhaltungsaufwendungen
bei schenkweise übertragenen Immobilien • Geringwertige
Wirtschaftsgüter: neue Wertgrenzen ab 1.1.2018 • Rechengrößen der
Sozialversicherung • Betriebsrentenstärkungsgesetz • Abgabe- und
Zahlungstermine 2018 • Verpflegungs- und
Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen**

Sehr geehrte«ZMSD/Briefanrede»,

es ist über wichtige Rechtsprechung zu berichten. Der Bundesfinanzhof hat im Hinblick auf den Ansatz außergewöhnlicher Belastungen entschieden, dass nach seit 2013 geltendem Recht Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht abzugsfähig sind. Bestätigt wurde somit die restriktive Rechtsprechung zum Abzug von Prozesskosten. Des Weiteren hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass eine Verteilung von größeren außergewöhnlichen Belastungen im Billigkeitswege auf mehrere Jahre auch dann nicht in Frage kommt, wenn sich die dem Grunde nach abzugsfähigen Kosten wegen der Höhe steuerlich nicht auswirken. Dies kann gerade bei krankheits- oder behinderungsbedingten Umbaumaßnahmen in der Praxis ein Problem sein.

Weiterhin ist auf eine Rechtsprechungsänderung hinsichtlich der Berechnung der Schenkungsteuer bei Zahlung einer Abfindung für den Verzicht auf einen

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
Steuerrecht

für

**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
www.steinert-online.com

**Steinert
Steuerberatungs-
gesellschaft mbH**

Amtsgericht Hagen
HRB 3751

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

*1 freier Mitarbeiter
*2 Angestellte(-r)

künftigen Pflichtteilsanspruch hinzuweisen. Die hierfür maßgebliche Steuerklasse richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Zahlungsempfänger und Zahlendem, wie der Bundesfinanzhof entschieden hat. Dies ist insbesondere hinsichtlich des persönlichen Freibetrags vielfach ungünstig.

Auch der anstehende Jahreswechsel ist durch Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen geprägt. So sind die neuen Rechengrößen der Sozialversicherung ebenso zu beachten wie Änderungen bei der betrieblichen Altersversorgung. Vor allem bedarf aber das Ende des Besteuerungszeitraums 2017 der Prüfung. So im privaten Bereich, ob bestimmte Ausgaben – z.B. für außergewöhnliche Belastungen oder haushaltsnahe Dienstleistungen und/oder Handwerkerleistungen – noch vorgezogen werden können; im betrieblichen Bereich, ob sachverhaltsgestaltende Maßnahmen zur Beeinflussung der steuerlichen Gewinnermittlung angezeigt sind. Bezieher von Kapitaleinkünften sollten Möglichkeiten der Verlustverrechnung überprüfen und ggf. entsprechende Freistellungsaufträge ändern.

Aber auch aktuelle Rechtsprechung gibt Anlass, anstehende oder bislang aufgeschobene Maßnahmen neu zu überdenken. Hervorzuheben sind die deutlich ausgeweiteten Möglichkeiten einer steuerneutralen Realteilung einer Personengesellschaft.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig
- 2 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
- 3 Verzinsung von Steuernachzahlungen: Zinssatz von 6 % p.a. verfassungsgemäß
- 4 Außergewöhnliche Belastungen: Zumutbare Belastung verringert – keine Verteilung größerer Ausgaben

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Kosten für das Vorhalten einer Wohnung können als Werbungskosten abzugsfähig sein
- 6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018
- 7 Sachbezugswerte für 2018
- 8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2013
- 9 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2018
- 10 Betriebsrentenstärkungsgesetz

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz unter Einsatz eines Wechselkennzeichens
- 12 An Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten werden die Anforderungen der Kassenführung gestellt
- 13 Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung kann passiv

- abzugrenzen sein
- 14 Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe
 - 15 Abgabe von „Wiesnbrezn“ auf dem Oktoberfest als ermäßigt besteuerte Lieferungen
 - 16 Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zur Sollbesteuerung
 - 17 Erhöhte Wertgrenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018
 - 18 Anpassung der Steuervorauszahlungen
 - 19 Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager – Änderung spätestens ab 1.1.2018
 - 20 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: weiter Rechtsunsicherheit
 - 21 Abgabesatz zur Künstlersozialabgabe sinkt weiter
 - 22 Geschenke an Geschäftsfreunde: 35 €-Grenze und Pauschalversteuerung
 - 23 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
 - 24 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Für Personengesellschaften

- 25 Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte: Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer
- 26 Übertragung eines fremdfinanzierten, an die Personengesellschaft verpachteten Grundstücks
- 27 Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- 28 Weitere Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Realteilung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 29 Einstufung von Investmentfonds hinsichtlich des Teilfreistellungssatzes nach dem ab dem 1.1.2018 geltenden Investmentsteuergesetz
- 30 Bei Einkünften aus Kapitalvermögen werden Verluste grundsätzlich anerkannt
- 31 Verlust aus privaten Kapitalanlagen
- 32 Anpassung von Freistellungsaufträgen
- 33 Automatischer länderübergreifender Informationsaustausch über Kapitalerträge

Für Hauseigentümer

- 34 Aufteilung des Gesamtkaufpreises einer Immobilie
- 35 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer
- 36 Übergang nicht verbrauchter verteilter Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge
- 37 Ortsübliche Miete im Fall der verbilligten Überlassung von Wohnraum
- 38 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2017

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 39 Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung i.S.d. § 17 EStG nach Schenkung an Kinder
- 40 Werbungskosten des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt
- 41 Neues aus der Gesetzgebung
- 42 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 43 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 44 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Auslandreisekosten und Abgabe- und Zahlungstermine 2018

- 45 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

- 46 Verpflegungskosten
- 47 Übernachtungskosten
- 48 Wichtige Steuertermine 2018
- 49 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 18.5.2017 (Aktenzeichen VI R 9/16) klargestellt, dass Scheidungskosten – anders als nach früherer Rechtslage – auf Grund der seit dem Jahr 2013 geltenden Regelung nicht mehr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden können, da diese unter das neu eingeführte Abzugsverbot für Prozesskosten fallen. Seit der Änderung im Jahr 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Dieses Abzugsverbot greift ausnahmsweise nur dann nicht ein, wenn der Stpfl. ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr im üblichen Rahmen befriedigen zu können. Dies ist bei einem Scheidungsverfahren aber gerade nicht gegeben, wie der Bundesfinanzhof nun klarstellt.

Der Ehegatte wende die Kosten für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse auf. Hiervon könne nur ausgegangen werden, wenn die wirtschaftliche Lebensgrundlage des Stpfl. bedroht sei. Als Existenzgrundlage in diesem Sinne ist nach Auffassung des Gerichts die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. zu verstehen. Eine derartige existenzielle Betroffenheit liege bei Scheidungskosten nicht vor, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Stpfl. eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstelle.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof bestätigt damit die restriktive Auslegung der Ausnahmen vom Abzugsverbot für Prozesskosten. Ob im Einzelfall außer den materiell greifbaren Risiken auch immaterielle Risiken, wie z.B. der Ruf der Person o.Ä. erfasst wären, ist wohl nicht auszuschließen; insofern dürfte aber eine sehr enge Auslegung angezeigt sein.

2 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Bei der Einkommensteuer können nebeneinander folgende Steuerermäßigungen in Anspruch genommen werden:

- für Ausgaben im Privathaushalt für **haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen: 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € p.a.;
- für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen: ebenfalls 20 % der Aufwendungen, höchstens aber 1 200 € p.a.

Nach den neueren Entscheidungen der Finanzgerichte wird der Begriff

des „Haushalts“ zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, so dass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Wohnungs- bzw. Grundstücksgrenze abgesteckt wird. So hat das Hessische Finanzgericht mit Urteil vom 1.2.2017 (Aktenzeichen 12 K 902/16) entschieden, dass Aufwendungen für die Betreuung von Hunden auch dann als haushaltsnahe Dienstleistungen steuerbegünstigt sind, wenn die Tiere des Stpfl. nicht in dessen Haushalt betreut, sondern von einer Betreuungsperson abgeholt und nach der Betreuungszeit wieder zum Stpfl. zurückgebracht werden. Die Finanzverwaltung hingegen will nur dann Aufwendungen als begünstigt anerkennen, wenn die Betreuung im Haushalt des Stpfl. selbst erfolgt. Das Finanzgericht hat die Revision beim Bundesfinanzhof nicht zugelassen. Daher hat das (unterlegene) Finanzamt gegen das Urteil Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt, so dass diese Frage möglicherweise noch vom Bundesfinanzhof beurteilt werden wird.

Handlungsempfehlung I:

Nach wie vor ist nicht abschließend geklärt, welche Leistungen steuerlich begünstigt sind. Dies gilt insbesondere auch für den Fall, dass Handwerkerleistungen sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden. In diesem Fall sollte in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest einen Teil steuerlich geltend machen zu können.

Handlungsempfehlung II:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2017 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2017 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 2017 durch Überweisung bezahlt werden, um die Kosten in 2017 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2017 Abschlagszahlungen geleistet werden, wobei dies steuerlich voraussetzt, dass hierüber eine entsprechende Rechnung vorhanden ist.

Sofern die Höchstgrenzen in 2017 (Handwerkerleistungen maximal 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen maximal 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2018 erfolgen.

Hinsichtlich der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen ist auf drei aktuelle Entscheidungen der Finanzgerichte hinzuweisen:

- **Versorgung und Betreuung eines Haustiers als haushaltsnahe Dienstleistung:** Nach der Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 1.2.2017 (Aktenzeichen 12 K 902/16) sind Aufwendungen für die Betreuung von Hunden auch dann als haushaltsnahe Dienstleistungen steuerbegünstigt, wenn die Hunde des Stpfl. nicht in dessen Haushalt betreut, sondern von einer Betreuungsperson abgeholt und nach der Betreuungszeit wieder zum Stpfl. zurückgebracht werden.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung hingegen will nur dann Aufwendungen als begünstigt anerkennen, wenn die Betreuung im Haushalt des Stpfl. selbst erfolgt. Gegen das Urteil ist nun eine Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof eingelegt worden, so dass diese Frage möglicherweise noch vom Bundesfinanzhof beurteilt werden wird (Aktenzeichen der Nichtzulassungsbeschwerde: VI B 436/17).

- **Herstellung einer Haustür in der Werkstatt des Handwerkers:**

Das Finanzgericht Nürnberg bestätigt mit Urteil vom 4.8.2017 (Aktenzeichen 4 K 16/17) die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach das für die Steuerermäßigung bei Handwerkerleistungen maßgebende Tatbestandsmerkmal „in einem Haushalt des Stpfl.“ nicht erfüllt ist, soweit die Handwerkerleistung mit der Herstellung der Haustür nicht im Haushalt des Stpfl., sondern in der Werkstatt des Handwerksbetriebs erbracht wurde. Die Stpfl. ließen im Oktober 2015 die Haustür ihres privaten Wohnhauses ersetzen. Hierfür wurden vom beauftragten Schreinereibetrieb insgesamt 4 688 € inklusive Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Ein Betrag von insgesamt 3 253 € entfiel auf den Werklohn für Herstellung und Montage der Haustür. Das Finanzamt erkannte diesen nicht als begünstigte Handwerkerleistungen an und versagte die Steuerermäßigung, da ein Nachweis, welcher Anteil des Werklohns auf die Herstellung der Tür und welcher Anteil auf die Montage vor Ort entfallen war, nicht erbracht wurde. Das Finanzgericht bestätigte diese Handhabe, da nur die Kosten angesetzt werden können, die auf im Haushalt des Stpfl. erbrachte Leistungen entfallen und hierfür sei kein Nachweis erbracht. Im Grundsatz stellt die Montageleistung (Einbau der neuen Haustür) vor Ort im Haushalt der Stpfl. eine begünstigte Handwerkerleistung dar.

Handlungsempfehlung:

Nach wie vor ist umstritten, welche Leistungen steuerlich begünstigt sind. Wenn Handwerkerleistungen sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden, sollte in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest einen Teil steuerlich geltend machen zu können.

- **Nachträglicher Ansatz bei verspäteter Betriebskostenabrechnung:** Weiterhin hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 24.8.2016 (Aktenzeichen 11 K 1319/16) entschieden, dass ein Wohnungsmieter, der erst nach Bestandskraft seiner Einkommensteuerveranlagung dem Grunde und der Höhe nach Kenntnis über haushaltsnahe Dienstleistungen auf Grund der Betriebskostenabrechnung der Verwaltergesellschaft erlangt, eine Änderung der Steuerfestsetzung wegen neuer Tatsachen beanspruchen kann. Diese Änderung kann beim Finanzamt unter Erläuterung der konkreten Umstände und Nachweis der Betriebskostenabrechnung erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Bei spät eingehenden Nebenkostenabrechnungen bzw. Betriebskostenabrechnungen sollte also geprüft werden, ob noch nachträglich eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen beantragt werden kann.

3 Verzinsung von Steuernachzahlungen: Zinssatz von 6 % p.a. verfassungsgemäß

Das Finanzgericht Köln hatte über die Festsetzung von Verzugszinsen, insbesondere die Frage der Verfassungsmäßigkeit des dabei angewendeten Zinssatzes von 6 % p.a. zu entscheiden. Das Gericht kommt mit Urteil vom 27.4.2017 (Aktenzeichen 1 K 3648/14) zu dem Ergebnis, dass die gesetzlich festgeschriebene Höhe des Zinssatzes von 6 % p.a. (0,5 % p.m.) für die zu prüfenden Zinszeiträume vom 1.1.2014 bis zum 29.9.2014 verfassungsgemäß ist.

Das Finanzgericht verweist zunächst auf die bisherige Rechtsprechung. Entschieden wurde die Verfassungsmäßigkeit dieses Zinssatzes bisher für

Zinsläufe bis einschließlich Dezember 2013. Die von den Gerichten bislang angestellten Überlegungen gelten nach Ansicht des Finanzgerichts für den zu entscheidenden Zeitraum unverändert fort. Die Abkopplung des gesetzlichen Zinssatzes von dem individuellen Zinsvorteil oder -nachteil sei ein grundlegendes Prinzip, das nicht von dem jeweils relevanten Zeitraum abhängt. Es zeigt vielmehr, dass der gesetzliche Zinssatz grundsätzlich auch und gerade gerechtfertigt ist, wenn er signifikant von dem Marktzins abweicht, der seinerseits die tatsächlichen Zinsvorteile oder -nachteile prägt. Eine einschneidende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die so weit ginge, dass selbst bei Einbeziehung der für den Kreditnehmer ungünstigsten Sollzinssätze namentlich bei unbesicherten Kreditformen bzw. der für den Vermögensanleger günstigsten Renditen ein Zinsfuß von 6 % p.a. gänzlich markt- und realitätsfremd erschiene, vermag der erkennende Senat jedenfalls für den hier relevanten Zinszeitraum (noch) nicht zu erkennen.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt, ob gegen dieses Urteil Revision eingelegt wird. Für die Praxis bestätigt sich zunächst die Notwendigkeit der Beachtung der Steuerverzinsung z.B. bei der Anpassung von Vorauszahlungen, der zeitlichen Steuerung der Abgabe der Jahreserklärung oder bei der Prüfung, ob Anträge auf Aussetzung der Vollziehung angezeigt sind.

4 Außergewöhnliche Belastungen: Zumutbare Belastung verringert - keine Verteilung größerer Ausgaben

Nach den gesetzlichen Vorgaben können außergewöhnliche Belastungen, wie z.B. Krankheitskosten, nur insoweit steuerlich geltend gemacht werden, als diese die jeweils „zumutbare Belastung“ übersteigen. Diese ist nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte gestaffelt und zwar in drei Stufen mit einem auf den Gesamtbetrag der Einkünfte anzuwendenden steigenden Prozentsatz. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.1.2017 (Aktenzeichen VI R 75/14) abweichend von der bisherigen Sichtweise zu Gunsten der Stpfl. entschieden, dass die zumutbare Belastung **stufenweise** zu ermitteln ist. Es ist also nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Stufengrenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet. Im Ergebnis kommt daher eine geringere zumutbare Belastung zur Anwendung als bislang.

Handlungsempfehlung:

Der Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen wird sich nun in deutlich mehr Fällen lohnen. Daher ist anzuraten, entsprechende Nachweise aufzubewahren und auf die Einhaltung der formalen Voraussetzungen für den steuerlichen Ansatz zu achten.

Soweit nun zum Jahresende Ausgaben anstehen, sollte geprüft werden, ob in 2017 die Grenze für die zumutbare Belastung überschritten ist. Liegen die Ausgaben in 2017 bislang knapp unter der zumutbaren Belastung, so wirken sich die weiteren Ausgaben in 2017 (teilweise) aus. Liegen die Ausgaben in 2017 bislang deutlich unter der zumutbaren Belastung, so sollte geprüft werden, ob die Zahlungen nach 2018 verschoben werden können.

Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall muss nach gesetzlicher Vorgabe durch eine ärztliche Verordnung nachgewiesen werden (oder durch eine Verordnung eines Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel bzw. durch ein amtsärztliches Gutachten oder durch eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung, z.B. bei einer Bade- oder Heilkur oder einer

psychotherapeutischen Behandlung).

Hinweis:

Der Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 12.7.2017 (Aktenzeichen VI R 36/15) klargestellt, dass als außergewöhnliche Belastungen eingestufte Ausgaben zwingend im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen sind. Dieser Umstand kann sich dann nachteilig auswirken, wenn größere Aufwendungen getätigt werden, welche sich in dem Jahr der Zahlung steuerlich gar nicht oder nur zum Teil auswirken, weil keine Einkünfte in entsprechender Höhe vorliegen oder sich auf Grund der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen ein starker negativer Progressionseffekt ergibt. Im Urteilsfall erfolgten umfangreiche Umbauarbeiten, die für die Pflege und Betreuung der schwer- und mehrfachbehinderten Tochter erforderlich waren. Auf Grund der Höhe der Aufwendungen konnten diese im Jahr der Verausgabung allerdings nicht vollständig geltend gemacht werden. Die vom Stpfl. beantragte Verteilung auf mehrere Jahre wurde durch den Bundesfinanzhof abgelehnt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis dürfte daher nur der Ausweg verbleiben, die Baumaßnahmen und damit die Verausgabung zeitlich über mehrere Jahre zu verteilen. Gerade dann, wenn Zahlungen jetzt um den anstehenden Jahreswechsel zu leisten sind, sollte geprüft werden, in welchem Jahr sich diese steuerlich günstiger auswirken. Ggf. sollten dann Zahlungen erst in 2018 erfolgen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Kosten für das Vorhalten einer Wohnung können als Werbungskosten abzugsfähig sein

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 1.6.2017 (Aktenzeichen 3 K 3278/14) entschieden, dass Aufwendungen für das Vorhalten einer (ungenutzten) Wohnung als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn das Vorhalten ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgt. Bei der Prüfung, ob private Gründe für das Vorhalten der Wohnung keine Rolle gespielt haben, ist allerdings ein strenger Maßstab anzulegen.

Die Stpfl. arbeitete seit 1998 in einer Großstadt mit starkem Wohnungsmangel und bewohnte dort eine 2,5-Zimmer-Wohnung mit 65 qm. Nach der Geburt ihrer Tochter im Jahr 2010 beantragte sie Elternzeit und zog zu ihrem Lebensgefährten in eine andere Stadt. Die bisherige Wohnung behielt sie jedoch bei, da Auszug, spätere Wohnungssuche und erneuter Einzug mit erheblichem finanziellem wie organisatorischem Aufwand verbunden gewesen wären. Ein Zimmer vermietete sie unter, um die Kosten gering zu halten. In dem nicht untervermieteten Zimmer hatte sie weiterhin ihre Möbel stehen, war jedoch nur etwa 2 Tage pro Monat dort wegen eines noch abzuschließenden, von ihr betreuten Forschungsprojekts. Ursprünglich sollte der Familienwohnsitz mit dem Kind am Arbeitsort des Lebensgefährten bleiben und die Stpfl. nach dem Ende der Elternzeit

wieder auf ihrer Vollzeitstelle in der Großstadt arbeiten. Inzwischen taten sich für die Stpfl. jedoch andere berufliche Möglichkeiten auf, so dass der ursprüngliche Plan, die frühere Arbeit wieder aufzunehmen, von ihr aufgegeben wurde. Stattdessen schloss sie am 28.3.2012 anderenorts einen Arbeitsvertrag zum 1.4.2012 und kündigte am 22.4.2012 die Wohnung in der Großstadt. Kurz vor Ablauf der Elternzeit kündigte sie auch ihr früheres Arbeitsverhältnis. Für die Wohnung in der Großstadt wendete die Stpfl. im Streitjahr 2011 5 563,30 € auf, wobei in diesem Betrag die Einnahmen aus der Untervermietung bereits mindernd berücksichtigt waren. Das Finanzamt versagte den Abzug dieses Betrags als Werbungskosten. Unterkunftskosten wären grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Eine doppelte Haushaltsführung hätte nicht vorgelegen.

Das Finanzgericht ließ dagegen den Werbungskostenabzug zu. Die Aufwendungen für das Vorhalten der Wohnung waren zwar keine Kosten für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, da die Stpfl. in dieser Wohnung im Streitzeitraum gar keinen Haushalt geführt, sich kaum darin aufgehalten hat. Sie waren jedoch als Werbungskosten anderer Art abziehbar. Das Gericht war in tatsächlicher Hinsicht davon überzeugt, dass das Vorhalten der Wohnung ausschließlich aus beruflichen Gründen erfolgte und denkbare andere - also private - Gründe entweder gar nicht oder allenfalls völlig geringfügig und untergeordnet vorlagen.

Entscheidend für das Gericht war zum einen der Umstand, dass die Stpfl. am bisherigen Wohnort nicht lediglich eine vage Aussicht auf ein Arbeitsverhältnis hatte oder gar nur die Absicht, sich dort zu bewerben, sondern ein unbefristetes und ungekündigtes Arbeitsverhältnis, lediglich unterbrochen durch Mutterschutzzeit und Elternzeit, vorlag. Die Stpfl. hätte daher ohne Weiteres nach Ende der Elternzeit in der Großstadt wieder arbeiten können. Ab dann hätte auch gar kein Zweifel bestanden, dass mit der Familienwohnung eine doppelte Haushaltsführung am Beschäftigungsort in der Großstadt vorgelegen hätte (Wegverlegungsfall).

Zum anderen war für das Gericht besonders bedeutsam, dass die Kündigung der (vorgehaltenen) Wohnung im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des neuen Arbeitsverhältnisses und damit der beruflichen Umorientierung der Stpfl. erfolgt war.

Handlungsempfehlung:

Im konkreten Fall ist also sorgfältig nachzuweisen, dass das Vorhalten der Wohnung ganz oder zumindest nahezu ausschließlich beruflich bedingt ist. Dies erfordert eine sorgfältige Dokumentation des Geschehensablaufs.

6 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2018 wie folgt dar:

Rentenversicherung Arbeitslosenversicherung	und	Alte Bundesländer		Neue Bundesländer	
		2017	2018	2017	2018

Beitragsbemessungsgrenze				
- jährlich	76 200,00 €	78 000,00 €	68 400,00 €	69 600,00 €
- monatlich	6 350,00 €	6 500,00 €	5 700,00 €	5 800,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung / Pflegeversicherung	2017	2018	2017	2018
Beitragsbemessungsgrenze				
- jährlich	52 200,00€	53 100,00€	52 200,00€	53 100,00€
- monatlich	4 350,00 €	4 425,00 €	4 350,00 €	4 425,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
- jährlich	57 600,00 €	59 400,00 €	57 600,00 €	59 400,00 €
- monatlich	4 800,00 €	4 950,00 €	4 800,00 €	4 950,00 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
- jährlich	50 850,00 €	53 100,00 €	50 850,00 €	53 100,00 €
- monatlich	4 237,50 €	4 425,00 €	4 237,50 €	4 425,00 €

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 2018 unverändert 3 %, jeweils hälftig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu tragen.

Der Beitragssatz zur Krankenkasse beträgt unverändert 14,6 % bzw. ermäßigt 14,0 %. Der Arbeitgeberanteil beträgt 7,3 %. Der Arbeitnehmeranteil beträgt im Grundsatz auch 7,3 %. Allerdings können die Krankenkassen vom Versicherten einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben. Dieser liegt im Durchschnitt bei 1,0 %. Insoweit können sich zum 1.1.2018 Veränderungen ergeben.

Der Beitragssatz der Sozialen Pflegeversicherung wird in 2018 unverändert bei 2,55 % liegen 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 abweichend, aber gegenüber 2017 unverändert im Freistaat Sachsen: Arbeitnehmeranteil: 1,775 % (ggf. zzgl. Zuschlag von 0,25 % für Kinderlose) und Arbeitgeberanteil: 0,775 %.

Beim Beitragssatz zur Rentenversicherung deutet sich eine Senkung um 0,1 % auf 18,6 % an. Dieser ist hälftig von Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu tragen. Die endgültige Festlegung des Beitragssatzes ist allerdings noch nicht erfolgt.

Der Umlagesatz für das Insolvenzgeld sinkt auf 0,06 % (in 2017: 0,09 %).

7 Sachbezugswerte für 2018

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, so liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil“ steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie folgt:

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem	Frühstück	Mittag- und Abendessen je
------	--	--	-----------	---------------------------

	Familienangehörige r)	volljährigen Beschäftigten				
	monatlich	monatlich	monatlich h	täglich	monatlich h	täglich
2018	246,00 €	226,00 €	52,00 €	1,73 €	97,00 €	3,23 €
2017	241,00 €	223,00 €	51,00 €	1,70 €	95,00 €	3,17 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte eine solche Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2013

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum Jahresende eine Einkommensteuer-Veranlagung **für 2013** beantragen (sog. Antragsveranlagung). Da der 31.12.2017 ein Sonntag ist, verlängert sich die **Frist bis zum Ablauf des 2.1.2018**. In dieser Antragsveranlagung können z.B. Werbungskosten, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, Spenden, Vorsorgeaufwendungen, Aufwendungen für Handwerkerleistungen oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, die zu einer Steuererstattung führen. Auch bei im Jahresverlauf schwankenden Gehaltszahlungen, z.B. auf Grund von Sonderzahlungen in einzelnen Monaten oder einer Lohnerhöhung im laufenden Jahr, ergeben sich oft zu hohe Lohnsteuerabzüge, welche im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung wieder ausgeglichen werden.

Handlungsempfehlung:

Zu beachten ist, dass die Frist nur dann gewahrt ist, wenn bis zu dem oben genannten Datum die Einkommensteuer-Erklärung in unterschriebener Form bzw. als authentifiziert übermittelter Datensatz beim Finanzamt eingegangen ist.

Hinweis:

Eine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht für Arbeitnehmer im Grundsatz nicht. Eine Abgabepflicht ist aber z.B. in folgenden Fällen gegeben:

1. Andere Einkünfte, wie z.B. aus Vermietung und Verpachtung (positive Summe) oder dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen (z.B. Arbeitslosengeld I oder Krankengeld) von mehr als 410 € pro Jahr liegen vor.
2. Der Stpfl. hat nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen.
3. Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagten sind, haben beide Arbeitslohn bezogen und bei einem wurde für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon die Lohnsteuer nach der Steuerklasse V oder VI berechnet oder Steuerklasse IV kam zusammen mit einem Faktor zur Anwendung.
4. Bei den ELStAM-Daten wurde ein Freibetrag gespeichert.

9 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2018

Arbeitnehmer sollten prüfen, ob für 2018 ein Antrag auf Lohnsteuerermäßigung gestellt werden sollte. Sind z.B. hohe

Fahrtkosten, Kosten einer doppelten Haushaltsführung oder außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, so kann dies auf Antrag bereits beim Lohnsteuerabzug geschehen. Insoweit muss der Arbeitnehmer bei seinem Wohnsitzfinanzamt mit amtlich vorgesehenem Formular einen Antrag stellen. Dementsprechend wird der Freibetrag in der ELSTAM-Datenbank eingetragen. Der Arbeitsgeber ruft diese Daten für Zwecke der Lohnabrechnung regelmäßig ab und berücksichtigt diese beim Lohnsteuerabzug. Der Freibetrag kann für zwei Jahre beantragt werden.

Ein **Steuerfreibetrag** für Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen (mit Aufnahme der Pauschbeträge für behinderte Menschen und Hinterbliebene) und für den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten kann nur dann beantragt werden, wenn die Aufwendungen und Beträge im Kalenderjahr höher sind als 600 €. Bei der Berechnung dieser Antragsgrenze zählen Werbungskosten nur mit, soweit sie 1 000 € (bei Versorgungsbezügen 102 €) übersteigen. Sonderausgaben werden berücksichtigt, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag von 36 € übersteigen.

Hinweis:

Die Eintragung eines Freibetrags im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren hat zur Folge, dass der Arbeitnehmer grundsätzlich zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist. Nur in den Fällen, in denen das Finanzamt lediglich den Behindertenpauschbetrag und/oder den Hinterbliebenenpauschbetrag eingetragen hat, besteht wegen des eingetragenen Freibetrags allein keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

10 Betriebsrentenstärkungsgesetz

Das in 2017 beschlossene Betriebsrentenstärkungsgesetz tritt im Wesentlichen am 1.1.2018 in Kraft. Ziel ist die Förderung der betrieblichen Altersversorgung in kleinen und mittleren Unternehmen und die Schaffung von Anreizen zur zusätzlichen Altersversorgung für Beschäftigte mit geringem Einkommen. Es wurden etliche Detailänderungen vorgenommen. Im Folgenden werden die wichtigsten Aspekte dargestellt.

a) Neuer Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung

Kernstück des Gesetzes ist der neue Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung (sog. **BAV-Förderbetrag**), der zum 1.1.2018 eingeführt wird. Der BAV-Förderbetrag ist ein staatlicher Zuschuss zu einem vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleisteten Beitrag zur betrieblichen Altersversorgung von Arbeitnehmern mit geringem Einkommen (Brutto-Arbeitslohn von monatlich nicht mehr als 2 200 €). Der Arbeitgeberbeitrag muss mindestens 240 € und darf höchstens 480 € im Kalenderjahr betragen. Der staatliche Zuschuss beträgt 30 % des gesamten zusätzlichen Arbeitgeberbeitrags, also mindestens 72 € bis höchstens 144 €.

Hinweis:

Der BAV-Förderbetrag betrifft ausschließlich die kapitalgedeckte betriebliche Altersversorgung. Für die umlagefinanzierte betriebliche Altersversorgung ergeben sich keine Änderungen.

Voraussetzung für den BAV-Förderbetrag ist ein vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachter Beitrag zur betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung.

Die zusätzlichen Beiträge können tarifvertraglich durch eine Betriebsvereinbarung oder auch einzelvertraglich festgelegt sein. Beiträge, die aus einer Entgeltumwandlung stammen, sind nicht begünstigt.

Hinweis:

Daneben müssen verschiedene weitere Voraussetzungen erfüllt sein, die im Einzelfall zu prüfen sind. Die Voraussetzungen für den BAV-Förderbetrag sind im Lohnkonto aufzuzeichnen, was v.a. der Nachprüfbarkeit im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung dient.

b) Änderungen bei der Riester-Förderung

Die Riester-Förderung wird einerseits verbessert, andererseits gibt es etliche Vereinfachungen. Herauszustellen sind folgende Punkte:

- Die **Grundzulage** wird ab 2018 von 154 € auf **175 €** angehoben. Die erhöhte Zulage gilt auch für schon bestehende Verträge.
- Wird die Selbstnutzung einer steuerlich geförderten Wohnung aufgegeben, ist das Wohnförderkonto aufzulösen und zu versteuern.

Die Besteuerung zu diesem Zeitpunkt kann u.a. vermieden werden, wenn der Zulageberechtigte eine Reinvestition in eine andere Wohnung oder einen anderen zertifizierten Altersvorsorgevertrag vornimmt.

- Bei Altersvorsorgeverträgen kann eine Kleinbetragsrente förderunschädlich durch eine Einmalzahlung abgefunden werden. Dieses Recht kann sich der Anbieter eines Altersvorsorgevertrags vertraglich zusichern.

c) Änderungen bei der Betriebsrente

Nach geltendem Recht sind Beiträge des Arbeitgebers aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder für eine Direktversicherung steuerfrei, soweit sie insgesamt im Kalenderjahr 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (für 2017: 3 048 € = 4 % von 76 200 €) nicht übersteigen und der Arbeitnehmer nicht die individuelle Besteuerung wegen der Altersvorsorgezulage oder den Sonderausgabenabzug verlangt.

Werden Beiträge auf Grund einer Versorgungszusage geleistet, die nach dem 31.12.2004 erteilt wurde, erhöht sich der Höchstbetrag um 1 800 €.

Der steuerfreie Höchstbetrag in der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung wird ab 2018 auf 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung angehoben.

Im Gegenzug wird der zusätzliche Höchstbetrag von 1 800 € aufgehoben.

Die Zusammenfassung des steuerfreien Höchstbetrags zu einem einheitlichen prozentualen Betrag führt zu einer wesentlichen Vereinfachung im Lohnsteuerabzugsverfahren.

Beispiel:

Maximale Förderung 2017: 4 % von 76 200 € (= Beitragsbemessungsgrenze 2017) = 3 048 € zzgl. 1 800 € = 4 848 €.

Maximale Förderung 2018: 8 % von 78 000 € (= Beitragsbemessungsgrenze 2018) = 6 240 €.

Hinweis:

Der Höchstbetrag ist dynamisch und wächst mit der jährlich angepassten

Beitragsbemessungsgrenze mit.

Vereinfacht und erweitert werden die Möglichkeiten, Abfindungen, die aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistet werden, zum (weiteren) Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung zu verwenden.

Durch Zeiten, in denen im Inland bei ruhendem Dienstverhältnis kein steuerpflichtiger Arbeitslohn bezogen wird, entstehen in der betrieblichen Altersversorgung häufig Lücken.

Das sind z.B. Zeiten einer Entsendung ins Ausland, der Elternzeit und eines Sabbatjahres. Für entsprechende Kalenderjahre können nun Beiträge steuerbegünstigt nachgezahlt werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Privatnutzung mehrerer betrieblicher Kfz unter Einsatz eines Wechselkennzeichens

Bei einem Stpfl. mit Gewinneinkünften ist für die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Entnahme dann anzusetzen, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug auch für private Zwecke tatsächlich genutzt wird. Die Finanzverwaltung äußert nun mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. vom 18.5.2017 (Aktenzeichen S 2145 A - 015 - St 210) die Auffassung, dass in dem Fall, in dem zum Betriebsvermögen eines Stpfl. mehrere Kraftfahrzeuge gehören und dieser alle auch für private Zwecke nutzt, für jedes dieser Kraftfahrzeuge eine Entnahme anzusetzen sei. Dies soll sogar dann gelten, wenn der Fahrzeugeinsatz mittels eines Wechselkennzeichens erfolgte.

Hinweis:

Ob diese Ansicht der Finanzverwaltung einer Überprüfung durch die Gerichte standhält, bleibt abzuwarten, denn es kann zu massiven Überbesteuerungen kommen. In der Praxis muss jedenfalls geprüft werden, ob nicht zumindest für einzelne Fahrzeuge die Anwendung der 1 %-Regelung durch Führung eines Fahrtenbuchs verhindert werden sollte.

12 An Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten werden die Anforderungen der Kassenführung gestellt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 11/16) klargestellt, dass Geldspeicher von Geldeinwurfautomaten als Kassen einzustufen sind und daher bei ihrer Leerung der Bestand zu zählen und das Ergebnis aufzuzeichnen ist, um die Kassensturzfähigkeit zu gewährleisten. Insoweit sind diese Grundsätze bei allen Kassenautomaten zu beachten.

Hinweis:

Werden diese Grundsätze zur ordnungsmäßigen Kassenführung nicht beachtet, so droht eine Schätzungsbeschluss des Finanzamts.

13 Ausgleichszahlung für unterbleibende Betriebserweiterung kann passiv abzugrenzen sein

Der Bundesfinanzhof hatte - verkürzt dargestellt - darüber zu entscheiden, ob eine Entschädigung für den Verzicht auf eine Betriebserweiterung sofort oder ratierlich über einen gewissen Zeitraum

ertragswirksam war. Im Urteilsfall betrieb ein Landwirt eine Schweinezucht. Mit einem kommunalen Zweckverband wurde eine Vereinbarung abgeschlossen, die u.a. vorsah, dass der Landwirt eine Entschädigungszahlung erhielt, wenn er seine Schweinehaltung nicht erweiterte. Das Finanzamt wollte diese Entschädigungszahlung sofort als Ertrag der Besteuerung unterwerfen, der bilanzierende Landwirt wollte für die erhaltene Zahlung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden und diesen über 25 Jahre ratierlich ertragswirksam auflösen, so dass die Versteuerung der erhaltenen Zahlung über die 25 Jahre gestreckt erfolgen sollte.

Nach der handelsrechtlichen Vorgabe, welche auch steuerrechtlich zu beachten ist, sind Einnahmen vor dem Abschlussstichtag als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Zeitpunkt darstellen. Diese Vorschrift soll gewährleisten, dass ein vom Stpfl. vorab vereinnahmtes Entgelt entsprechend dem Realisationsprinzip erst dann - durch Auflösung des Rechnungsabgrenzungspostens - erfolgswirksam wird, wenn der Kaufmann seine noch ausstehende Gegenleistung erbracht hat. Der Anwendungsbereich der Rechnungsabgrenzung betrifft in erster Linie typische Vorleistungen eines Vertragspartners im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags, so z.B. Vorauszahlungen bei Miet-, Darlehens- oder Versicherungsverhältnissen. Er ist aber nicht auf schuldrechtliche Leistungen beschränkt. Da das bezogene Entgelt am jeweiligen Bilanzstichtag nur insoweit abzugrenzen ist, als es Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach diesem Zeitpunkt darstellt, muss jedoch eine Verpflichtung zu einer nach diesem Bilanzstichtag (zumindest zeitanteilig) noch zu erbringenden Gegenleistung bestehen. Im Hinblick auf eine bereits vollzogene Leistung kann eine Rechnungsabgrenzung nicht erfolgen.

Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 15.2.2017 (Aktenzeichen VI R 96/13) die Ansicht des Landwirts. Entscheidend waren folgende Argumente, die über den entschiedenen Fall hinaus von Bedeutung sind:

- Vorliegend bestand hinsichtlich der Zahlung für die Nichterweiterung der Schweinemast eine Verpflichtung des Landwirts zu einer nach dem Bilanzstichtag zumindest zeitanteilig noch zu erbringenden Gegenleistung. Die vom Stpfl. zu erbringende Gegenleistung kann dabei auch in einem Unterlassen bestehen. Schuldverhältnisse, bei denen die geschuldete Leistung selbst zeitraumbezogen ist, führen zu einer zeitanteiligen Gewinnrealisierung, wenn für den gesamten Zeitraum eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung besteht.
- Im Streitfall erhielt der Landwirt die Entschädigung nicht für einen bloßen (vor dem Abschlussstichtag bereits erklärten) Verzicht, für den als eine vor dem Abschlussstichtag bereits vollständig vollzogene Leistung kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann. Vielmehr bestand für den Stpfl. rechtlich und wirtschaftlich eine qualitativ gleichbleibende Dauerverpflichtung, mit Vertragsabschluss und auch zukünftig den Schweinemastbetrieb auf der Hofstelle nicht über den bisherigen Umfang hinaus zu erweitern und auf den ursprünglich vorgesehenen Aussiedlungsgrundstücken gar keine Schweinemast zu betreiben.
- Die Einnahme stellte sich ferner als Ertrag für eine „bestimmte Zeit“ nach dem Abschlussstichtag dar. Eine „bestimmte Zeit“ kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auch eine immerwährende Zeit sein, wenn der Stpfl. eine zeitlich nicht begrenzte Dauerleistung zu

erbringen hat. Vorliegend hielt der Bundesfinanzhof eine Auflösung über 25 Jahre für sachgerecht.

Hinweis:

Dieses Urteil präzisiert, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten auch bei einem Entgelt für eine Dauerleistung – vorliegend eine Zahlung für das Unterlassen einer Tätigkeit – gebildet werden kann. Derartige Fälle kommen in der Praxis durchaus häufig vor. Allerdings sind stets die individuellen vertraglichen Abreden zu würdigen.

14 Restschuldbefreiung und Betriebsaufgabe

Erfolgt durch das Insolvenzgericht eine Restschuldbefreiung und sind hiervon – z.B. bei einem Einzelunternehmer – auch betriebliche Schulden betroffen, so sind diese in der Bilanz auszubuchen, da mit einer Inanspruchnahme des Schuldners nicht mehr zu rechnen ist. Diese Ausbuchung der Verbindlichkeiten führt zu Buchgewinnen. Der Bundesfinanzhof bestätigt mit Urteil vom 13.12.2016 (Aktenzeichen X R 4/15), dass ein Buchgewinn, der auf Grund der Erteilung einer Restschuldbefreiung entsteht, grundsätzlich im Jahr der Rechtskraft des gerichtlichen Beschlusses zu erfassen ist.

Wurde allerdings der Betrieb bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens aufgegeben, so soll ein in das Jahr der Aufstellung der Aufgabebilanz zurückwirkendes Ereignis vorliegen. Mithin entsteht der Gewinn aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten bereits in der Aufgabebilanz.

Hinweis:

Die steuerlichen Folgen können je nach Fallgestaltung unterschiedlich sein. Sollte durch die Ausbuchung der Verbindlichkeiten im Jahr der Betriebsaufgabe eine Steuerzahlung entstehen, so kann das Finanzamt diese auf Grund der Restschuldbefreiung regelmäßig nicht mehr geltend machen. Andererseits können durch diesen Vorgang Verlustvorträge aufgebraucht werden, so dass diese dann in späteren Jahren für andere Einkünfte nicht mehr zur Verfügung stehen und sich damit mittelbar Steuerlasten ergeben. Letztlich ist auch zu prüfen, ob Gewinne aus einer Restschuldbefreiung als Sanierungsgewinne steuerfrei sind. In diesen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

15 Abgabe von „Wiesnbrezn“ auf dem Oktoberfest als ermäßigt besteuerte Lieferungen

Strittig war – und insoweit ist der Urteilsfall auch über das Münchener Oktoberfest hinaus von Bedeutung – ob die Abgabe von Brezeln in Festzelten durch einen vom Festzeltbetreiber personenverschiedenen Unternehmer dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Hintergrund ist, dass die Lieferung von Lebensmitteln – hier Backwaren – dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegt. Wird diese Lieferung von Lebensmitteln aber mit anderen Dienstleistungen verbunden, wie z.B. bei der Bereitstellung von Verzehreinrichtungen in einem Restaurant oder einer Imbissbude, so handelt es sich nicht mehr um eine dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegende Lieferung, sondern eine sonstige Leistung, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegt.

Nach der Rechtsprechung (Bundesfinanzhof vom 3.8.2017, Aktenzeichen V R 15/17) sind allerdings Verzehrvorrichtungen (Tische und Bänke o.Ä.) eines Dritten nicht zu berücksichtigen. Vorliegend konnten die Tische und Bänke in den Festzelten eben nicht dem dort umhergehenden Brezelverkäufer zugerechnet werden. Er konnte auch in keiner Weise

über diese Sitzgelegenheiten verfügen.

Im Ergebnis ergibt sich daher folgende Differenzierung:

- Erwirbt der Festzeltbesucher die Brezel bei dem umhergehenden Brezelverkäufer, so unterliegt dieser Umsatz nur der Umsatzsteuer von 7 %.
- Erwirbt der Festzeltbesucher die Brezel dagegen bei dem Festzeltbetreiber, der auch die Sitzgelegenheiten, die Musik usw. zur Verfügung stellt, so liegt eine sonstige Leistung vor und der Umsatz unterliegt der Umsatzsteuer mit einem Steuersatz von 19 %.

Hinweis:

Im Einzelfall sind also die jeweiligen Verhältnisse zu würdigen und ggf. auch zu dokumentieren.

16 Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zur Sollbesteuerung

Das Umsatzsteuerrecht beruht im Grundsatz auf dem Prinzip der Sollbesteuerung. Dies bedeutet, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer bereits im Leistungszeitpunkt an den Fiskus abführen muss unabhängig davon, wann der Leistungsempfänger die Leistung bezahlt. Dies kann für den leistenden Unternehmer zu deutlichen Liquiditätsnachteilen führen. Insoweit hatte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2013 (Aktenzeichen V R 31/12) entschieden, dass ein Bauunternehmer, der den Entgeltanspruch auf Grund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirklichen kann, die insoweit anfallende Umsatzsteuer zunächst noch nicht an den Fiskus abzuführen hat, sondern erst bei Vereinnahmung des Entgelts.

Die Reichweite dieses Urteils über den entschiedenen Fall hinaus ist bislang offengeblieben. In der Praxis ist insbesondere an Fälle, wie Leasing, Mietkauf, Ratenkauf oder Verträgen mit langem Zahlungsziel zu denken. Nun liegt eine erneute Vorlage des Bundesfinanzhofs an den Europäischen Gerichtshof vor (Vorlage vom 21.6.2017, Aktenzeichen V R 51/16). Insbesondere legt der Bundesfinanzhof dem Europäischen Gericht die Frage vor, ob die Pflicht zur Abführung der Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer daran geknüpft ist, dass der Betrag fällig ist oder zumindest unbedingt geschuldet wird. Bei Verneinung dieser Frage wird die weitere Frage gestellt, ob der Stpfl. verpflichtet ist, die für die Leistung geschuldete Steuer für einen Zeitraum von zwei Jahren vorzufinanzieren, wenn er die Vergütung für seine Leistung (teilweise) erst zwei Jahre nach Entstehung des Steuertatbestands erhalten kann.

Im Urteilsfall ging es um einen Spielervermittler im Profifußball. Dieser erhielt für die erfolgreiche Vermittlung von Spielern eine Prämie. Die Auszahlung dieser Prämie erfolgte allerdings in Raten verteilt auf die Laufzeit des Arbeitsvertrags des Spielers, wobei die Fälligkeit und das Bestehen der einzelnen Ratenansprüche unter der Bedingung des Bestehens des Arbeitsvertrages zwischen Verein und Spieler standen.

Handlungsempfehlung:

Offen ist, wie der Europäische Gerichtshof und dem nachfolgend dann der Bundesfinanzhof entscheidet und ob die Entscheidung über den konkreten Fall hinaus von Bedeutung sein wird. Vergleichbare Fälle sollten jedenfalls verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

17 Erhöhte Wertgrenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018

Mit Wirkung ab dem 1.1.2018 sind die Schwellenwerte für die Abgrenzung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG) angehoben worden, so dass ab 2018 folgende Regeln gelten:

	jeweils Netto-Wertgrenze (Brutto-Wertgrenze bei 19 % Umsatzsteuer)	
	bis 31.12.2017	ab 1.1.2018
Grundsatz: Aktivierung von Zugängen des Anlagevermögens und Verteilung der Anschaffungskosten über die planmäßigen Abschreibungen		
Alternativen:		
- Unmittelbare Aufwandsverbuchung ohne Aufzeichnungspflicht (Wahlrecht für jedes Wirtschaftsgut individuell)	bis 150 € (178,50 €)	bis 250 € (297,50 €)
- Sofortabschreibung mit Aufzeichnungspflicht - Tag der Anschaffung/Herstellung und Anschaffungs-/Herstellungskosten müssen sich aus der Buchhaltung oder einem gesonderten Verzeichnis ergeben - Praxis: Verbuchung auf einem gesonderten Buchhaltungskonto (Wahlrecht für jedes Wirtschaftsgut individuell)	bis 410 € (487,90 €)	bis 800 € (952,00 €)
- Poolabschreibung - Bildung eines Sammelpostens für alle Zugänge des Jahres und pauschale Auflösung des Sammelpostens über das Jahr der Bildung und die vier folgenden Jahre (Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens ist wirtschaftsjahrbezogen für alle entsprechenden Zugänge einheitlich auszuüben)	über 150 € bis 1 000 € (178,50 € bis 1 190,00 €)	über 250 € bis 1 000 € (297,50 € bis 1 190,00 €)

Hinweis:

Nach derzeitiger Verwaltungspraxis werden Computerprogrammen bis zu 410 € Netto-Anschaffungskosten als Trivialprogramme eingestuft und können im Jahr der Anschaffung sofort in voller Höhe abgeschrieben werden. Diese Grenze soll entsprechend der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von der Finanzverwaltung auf 800 € angehoben werden. Offen ist derzeit allerdings, wann diese Anpassung erfolgt.

Die erhöhten Schwellenwerte gelten, unabhängig davon, ob das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt oder von diesem abweicht, für Zugänge nach dem 31.12.2017. Maßgebend ist insoweit

- bei Anschaffung der Zeitpunkt der Lieferung bzw. des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums,
- bei Herstellung der Zeitpunkt der Fertigstellung und
- bei Einlage der Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen.

Handlungsempfehlung:

Im Hinblick auf den Jahreswechsel kann also das Aufschieben der Anschaffung angezeigt sein. Im Übrigen sind ab 2018 die Konten(-bezeichnungen) anzupassen und die neuen Wertgrenzen im Rechnungswesen zu beachten.

Hinweis:

Grundsätzlich gilt, dass die steuerlichen Wahlrechte hinsichtlich der Sofortabschreibung von GWG und der Poolabschreibung unabhängig von der Behandlung in der Handelsbilanz ausgeübt werden können. In der Handelsbilanz kann aber die Sofortabschreibung von GWG und die Poolabschreibung übernommen werden, so dass handels- und steuerlicher Wertansatz sich nicht

unterscheiden müssen.

18 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2017 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 2017 und für 2018 zu beantragen, um unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden.

Hinweis:

Ergibt sich voraussichtlich ein höheres Ergebnis, als bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angesetzt, so besteht für den Stpfl. keine Verpflichtung zur Anpassung der Vorauszahlungen. Vielmehr erfolgt insoweit erst eine Berücksichtigung in der späteren Jahressteuererklärung für 2017. Soweit allerdings das Finanzamt - z.B. auf Grund der aus den Umsatzsteuervoranmeldungen erkennbaren Umsatzsteigerungen - vom Stpfl. eine Prognose des voraussichtlichen Ergebnisses anfordert, muss diese Anfrage umfassend und unter Berücksichtigung der aktuellen Erkenntnisse vom Stpfl. beantwortet werden.

Handlungsempfehlung:

Ein Antrag auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen erfordert entsprechende aussagekräftige Unterlagen zum Nachweis des vorläufigen Ergebnisses. Geeignet sind insbesondere auf der aktuellen Buchhaltung basierende Hochrechnungen. Vorbereitend ist sicherzustellen, dass die Buchhaltung auf dem aktuellen Stand ist und auch Abschlussbuchungen in ausreichendem Maße berücksichtigt.

19 Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager - Änderung spätestens ab 1.1.2018

Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Diese Art der Lagerhaltung kommt in der Praxis häufig vor. Aus zivilrechtlicher Sicht ist zunächst zu beachten, dass bei einem Konsignationslager der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware bleibt. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht auch das Eigentum über.

Hinsichtlich von Warenbewegungen aus anderen EU-Staaten in ein deutsches Konsignationslager ist zu differenzieren:

- Grundsatz:

Wenn ein im Drittlands- oder Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren aus dem Drittland oder dem Gemeinschaftsgebiet in ein von ihm in Deutschland unterhaltenes Konsignationslager liefert, aus dem der inländische Abnehmer Waren bei Bedarf entnimmt, verschafft er dem Abnehmer Verfügungsmacht grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Warenentnahme.

Mit der Verbringung in das in Deutschland gelegene Konsignationslager bewirkt der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

- Ausnahme:

Steht bei Beginn der Versendung der Ware im Ausland der Abnehmer schon fest und wird der Gegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager gelagert, so liegt ausschließlich eine Versendungslieferung vor.

Dies hat zur Folge, dass die Lieferung im EU-Ausland steuerbar und dort als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist. Aus Sicht des Abnehmers in Deutschland liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Mithin muss sich der Lieferer in Deutschland nicht umsatzsteuerlich registrieren lassen, da dieser im Inland keine Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne erbringt.

Dieser Differenzierung, welche auf der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aus 2016 beruht, folgt nun auch die Finanzverwaltung, wie mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 10.10.2017 (Aktenzeichen III C 3 - S 7103-a/15/10001) bestätigt wird. Hierzu führt das Bundesfinanzministerium ergänzend aus:

- Es liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen, sondern eine Beförderungs- oder Versendungslieferung vor, die grundsätzlich mit Beginn der Beförderung oder Versendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet als ausgeführt gilt, wenn der Abnehmer bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderung oder Versendung bereits feststeht.
- Der Abnehmer soll u.a. dann feststehen, wenn er bei Beginn der Versendung bereits verbindlich bestellt oder bezahlt hat. Eine wahrscheinliche Abnehmerstellung ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung ist nicht ausreichend.
- Steht der Abnehmer bereits bei Transportbeginn fest, scheidet bei grenzüberschreitendem Transport der Ware in ein auf Initiative des Abnehmers eingerichtetes Konsignations- oder Auslieferungslager und Lagerung über einige Tage oder Wochen ein innergemeinschaftliches Verbringen aus, wenn der Abnehmer ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Waren hat.
- Steht der Abnehmer noch nicht fest oder ist er zu Beginn des Transports mangels tatsächlicher Abnahmeverpflichtung lediglich ein wahrscheinlicher Abnehmer, liegt weiterhin auch bei kurzzeitiger Einlagerung in einem Lager ein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Die Lieferung an den Abnehmer findet in derartigen Fällen erst mit der Entnahme der Ware aus dem Lager statt und ist folglich im Inland steuerbar.

Hinweis:

Diese Grundsätze finden auf alle noch offenen Fälle Anwendung. Für Umsätze bis zum 31.12.2017 wird es für den Vorsteuerabzug des Abnehmers jedoch von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der leistende Unternehmer weiterhin von einem innergemeinschaftlichen Verbringen mit anschließender lokaler Lieferung ausgeht.

Handlungsempfehlung:

Diese Materie ist komplex und bedarf im jeweiligen Einzelfall der Hinzuziehung steuerlichen Rats. Bei Konsignationslagern im EU-Ausland gelten grds.

entsprechende Regelungen, so dass im Regelfall im ausländischen Staat umsatzsteuerliche Pflichten entstehen. Allerdings ist die Umsetzung der umsatzsteuerlichen Regelungen in den einzelnen EU-Staaten nicht vollständig deckungsgleich.

Hinweis:

Absehbar ist, dass mit Wirkung ab dem 1.1.2019 eine Neuordnung dieser Leistungsbeziehungen auf Initiative der EU-Kommission erfolgen wird.

20 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: weiter Rechtsunsicherheit

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte den sog. Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) verworfen. Der Sanierungserlass hatte unter bestimmten Bedingungen den Erlass der Steuern auf Sanierungsgewinne vorgesehen. Das Bundesfinanzministerium hat die Finanzämter daraufhin mit Erlass vom 27.4.2017 angewiesen, den sog. Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 8.2.2017 – also bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben, uneingeschränkt anzuwenden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 52/14 und X R 38/15) entschieden, dass diese Anordnung des Bundesfinanzministeriums in gleicher Weise gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt wie der Sanierungserlass selbst. Eine solche Regelung hätte nur der Gesetzgeber treffen können. In beiden, den Urteilen zu Grunde liegenden Verfahren hatten die Stpfl. mit den jeweiligen Finanzämtern darüber gestritten, ob in ihren Fällen die Voraussetzungen für einen Erlass der Steuern vorlagen.

Hinweis:

In der Praxis wendet die Finanzverwaltung nach wie vor den Sanierungserlass auf Altfälle an. Kommt es allerdings wie in den Urteilsfällen zum Streit darüber, ob die Anwendungsvoraussetzungen des Sanierungserlasses überhaupt gegeben sind, so werden die Gerichte dem Stpfl. insoweit allein deswegen nicht folgen, weil diese den Sanierungserlass grundsätzlich nicht für anwendbar halten.

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen sind inzwischen antragsgebundene Steuerbefreiungstatbestände für Sanierungsgewinne geschaffen worden. Diese Bestimmungen finden auf Altfälle keine Anwendung, da der Gesetzgeber bei der Einführung der neuen gesetzlichen Regelung auf eine Rückwirkung verzichtet hat. Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass für die Vergangenheit die weitere Anwendung des Sanierungserlasses aus Vertrauensschutzgründen möglich sei.

Des Weiteren steht das Inkrafttreten der Neuregelungen noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission. Diese muss noch bestätigen, dass es sich nicht um eine (unzulässige) staatliche Beihilfe handelt. Ein Zeitpunkt hierfür ist aktuell noch nicht absehbar.

21 Abgabesatz zur Künstlersozialabgabe sinkt weiter

Der Abgabesatz der Künstlersozialversicherung sinkt im Jahr 2018 von derzeit noch 4,8 % auf dann **4,2 %**.

Abgabepflichtig bei der Künstlersozialversicherung sind Unternehmer, die künstlerische oder publizistische Werke verwerten, wie Verlage, Theater,

Orchester, Rundfunk und Fernsehen sowie Hersteller von bespielten Bild- und Tonträgern oder auch Galerien und Kunsthandel. Unternehmen, die sich selbst oder eigene Produkte bewerben und in diesem Zusammenhang nicht nur gelegentlich Entgelte für freischaffende künstlerische oder publizistische Leistungen zahlen, sind ebenfalls abgabepflichtig. Außerdem sind alle Unternehmen abgabepflichtig, die nicht nur gelegentlich Werke oder Leistungen von freischaffenden Künstlern oder Publizisten für Zwecke des eigenen Unternehmens nutzen, um im Zusammenhang mit dieser Nutzung Einnahmen zu erzielen. Die Künstlersozialabgabe ist auf alle Entgelte (z.B. Gagen, Honorare, Tantiemen) zu zahlen, die an selbständige Künstler oder Publizisten gezahlt werden.

Handlungsempfehlung:

In Unternehmen, die Leistungen von Künstlern oder Publizisten in Anspruch nehmen, sollte sorgfältig geprüft werden, ob eine Künstlersozialabgabe einzubehalten und abzuführen ist.

22 Geschenke an Geschäftsfreunde: 35 €-Grenze und Pauschalversteuerung

Grundsätzlich dürfen Aufwendungen für Geschenke an Geschäftspartner den steuerlichen Gewinn nicht mindern. Dieses Betriebsausgabenabzugsverbot gilt nicht, wenn

- die Aufwendungen der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen und
- diese Aufwendungen einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden.

Der Betrag von **35 €** ist als Nettobetrag, also ohne Umsatzsteuer, zu verstehen, wenn und soweit der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass es sich insoweit um eine **Freigrenze** und nicht um einen Freibetrag handelt. Wird diese Grenze auch nur geringfügig überschritten, so sind die Aufwendungen an den jeweiligen Empfänger insgesamt nicht abzugsfähig.

Die Aufzeichnungspflichten sind zwingende Voraussetzung zum steuerlichen Abzug von Geschenken bis zur Freigrenze von 35 €. Diese Aufwendungen sind also auf einem gesonderten Buchhaltungskonto zu buchen und es sind Aufzeichnungen zu fertigen, aus denen ersichtlich ist, dass die 35 €-Grenze je Empfänger eingehalten wird.

Beim Empfänger können die Geschenkzuwendungen zu steuerpflichtigen Einnahmen führen. Um insoweit steuerliche Pflichten und eine Steuerlast beim Empfänger zu vermeiden, kann der Zuwendende die insoweit beim Empfänger anfallende Steuer als Pauschalsteuer übernehmen. Die **Pauschalsteuer** beträgt **30 %** zzgl. SolZ (und pauschaler Kirchensteuer) der Aufwendungen inkl. Umsatzsteuer und ist im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung anzumelden und abzuführen. Allerdings kann dieses Pauschalierungswahlrecht nur für alle Zuwendungen an Geschäftsfreunde einheitlich ausgeübt werden.

Hinweis:

Eine Pauschalversteuerung ist nur dann erforderlich, wenn das Geschenk beim Empfänger als Einnahme der Besteuerung unterliegt. Ausgenommen sind damit regelmäßig ausländische Geschäftspartner, da insoweit keine Besteuerung in Deutschland erfolgt. Geschenke an Arbeitnehmer von Geschäftspartnern sind dann zu erfassen, wenn bei diesen das Geschenk als Arbeitslohn einzustufen ist. Dies wird regelmäßig zu bejahen sein, wie das Finanzgericht Bremen mit Urteil

vom 17.1.2017 (Aktenzeichen 1 K 111/16 5) feststellt. Für die Frage, ob die gewährten Geschenke an die Arbeitnehmer der Geschäftspartner Arbeitslohn darstellen, kommt es nicht darauf an, ob zwischen dem zuwendenden Unternehmen und den Empfängern der Geschenke ein Leistungsaustausch stattgefunden hat und die gewährten Sachgeschenke eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Vielmehr stellen Zuwendungen durch Dritte Arbeitslohn dar, wenn sie sich für den Arbeitnehmer wirtschaftlich als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen.

Übernimmt der Zuwendende die Pauschalsteuer auf ein Geschenk an einen Geschäftsfreund, so ist dies als weiteres Geschenk zu werten, wie der Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 13/14) klargestellt hat. Damit ist das Abzugsverbot also auch dann anzuwenden, wenn die Betragsgrenze von 35 € erst auf Grund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

Hinweis:

Die Veröffentlichung dieses Urteils im Bundessteuerblatt Teil II ist von der Finanzverwaltung mit dem Zusatz versehen worden, dass weiterhin aus Vereinfachungsgründen von der Finanzverwaltung die übernommene Steuer in die Prüfung der 35 €-Grenze nicht mit einbezogen wird. Ob dies tatsächlich jeder Betriebsprüfer so handhabt, bleibt abzuwarten. Der Stpfl. kann sich jedenfalls nicht auf diese Äußerung der Finanzverwaltung berufen.

23 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

Die Handelsbilanz ist für den Unternehmer ein wichtiges Instrument der Rechenschaftslegung mindestens gegenüber der Hausbank. Darüber hinaus baut die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses auf der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf. Daher sollte im Hinblick auf das Jahresende, welches in den meisten Fällen auch gleichzeitig Bilanzstichtag ist, sehr sorgfältig geprüft werden, ob bilanzpolitische Maßnahmen angezeigt sind.

Hinweis:

Steuerliche Wahlrechte, wie z.B. eine Gewinnübertragung nach § 6b EStG oder die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags sind unabhängig von der Handelsbilanz auszuüben, beeinflussen also den handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht.

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat bei Unternehmen nicht zuletzt eine Bedeutung bei der Außenwirkung. 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 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. Insoweit ist eine frühzeitige Planung erforderlich, 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. Dabei handelt es sich teilweise um Aspekte, die jedes Jahr wiederkehren, andererseits sind aber auch

aktuelle Rechtsprechung bzw. sonstige Änderungen zu beachten. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

- Werden noch in 2017 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2017 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2017 mit 1/12 der Jahresabschreibung.
- 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 2017 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2017 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 2017 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2018. Insoweit ist dann allerdings nicht nur ein möglicher steuerlicher Vorteil durch das Aufschieben der Gewinne, sondern ebenso sind die Auswirkungen auf die Handelsbilanz und daraus ableitbare Kennziffern zu bedenken.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2017 darf in der Bilanz zum 31.12.2017 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2017 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2017 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.
- 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 Stpfl. 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. Insoweit 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.

24 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 2017 in das Jahr 2018 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.

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 10.1.2018 für eine 2017 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2017 anzusetzen, wenn die Zahlung auch innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die bis zum 10.1.2018 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 Widerrufsmöglichkeit 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

25 Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte: Betriebsbezogene Ermittlung der Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird dem Einzelunternehmer bzw. dem Gesellschafter einer Personengesellschaft bei dessen Veranlagung

zur Einkommensteuer eine Steuerermäßigung gewährt. Ziel dieser Steuerermäßigung ist ein weitgehender Ausgleich der Vorbelastung des Gewerbebetriebs mit Gewerbesteuer. Die Steuerermäßigung beträgt im Grundsatz das 3,8-Fache des Gewerbesteuer-Messbetrags des Gewerbebetriebs. Bei einer Personengesellschaft wird der für die Personengesellschaft festgestellte Gewerbesteuer-Messbetrag auf die zum Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschafter anhand des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels aufgeteilt. Die Berechnung der Steuerermäßigung mit einem pauschalen Faktor von 3,8 führt dazu, dass ein vollständiger Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer bei einem Hebesatz von 400 % erreicht wird. Ist der Hebesatz höher als 400 % - wie in vielen Großstädten, wo der Hebesatz in einzelnen Fällen sogar über 500 % liegt -, so ist der Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer nicht vollständig und es verbleibt auch nach der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer noch ein Teil der Belastung durch die Gewerbesteuer.

Um nun aber bei Hebesätzen unter 400 % durch den fixen Berechnungsfaktor von 3,8 eine Überkompensation der Vorbelastung mit Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung zu verhindern, hat der Gesetzgeber festgelegt, dass die Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer begrenzt ist auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer. Insofern war bislang aber strittig, wie diese Begrenzung zu handhaben ist, wenn der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe bzw. mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften besitzt, welche teilweise in Gemeinden mit hohem Gewerbesteuer-Hebesatz und teilweise in Gemeinden mit niedrigem Gewerbesteuer-Hebesatz betrieben werden. Insofern wurde diskutiert, die Begrenzung als Summe über alle gewerblichen Einkunftsquellen, also personenbezogen, zu berechnen oder aber für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat, also betriebsbezogen.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 12/15) diese Frage dahingehend entschieden, dass eine betriebsbezogene Betrachtung angezeigt ist. Es ist also für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat zu prüfen, ob die Begrenzung der Steuerermäßigung auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer greift. Sogar bei einer mehrstöckigen Struktur - wenn also der Stpfl. an einer Personengesellschaft beteiligt ist und diese wiederum selbst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft hält - ist insoweit betriebsbezogen zu rechnen und für jede dieser Ebenen die potenzielle Steuerermäßigung in Höhe des 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer zu vergleichen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass die Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht in allen Fällen das gewünschte Ziel erreicht, nämlich den Ausgleich der Vorbelastung mit Gewerbesteuer. Gerade dann, wenn der Stpfl. an mehreren Gewerbebetrieben bzw. gewerblichen Personengesellschaften beteiligt ist bzw. die Personengesellschaft, an der die Beteiligung besteht, selbst wiederum Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften hält, ist die Berechnung der Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer komplex und erfordert detaillierte Informationen von und zu den einzelnen Gewerbebetrieben.

26 Übertragung eines fremdfinanzierten, an die Personengesellschaft verpachteten Grundstücks

Wird der Personengesellschaft ein dem Gesellschafter gehörendes

Grundstück zur Nutzung überlassen, so stellen die Miet-/Pachteinnahmen beim Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Das Grundstück ist steuerlich dem sog. Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft zuzuordnen. Wenn das Grundstück nun vom Gesellschafter wiederum fremdfinanziert ist, ist entsprechend auch dieses Bankdarlehen als (negatives) Sonderbetriebsvermögen auszuweisen und die aufgewendeten Schuldzinsen sind als Sonder-Betriebsausgaben abzugsfähig.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Beschluss vom 27.4.2017 (Aktenzeichen IV B 53/16) entschieden, dass wenn in einer solchen Konstellation der Mitunternehmer ein zum Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft gehörendes fremdfinanziertes Grundstück ohne die Fremdfinanzierungsverbindlichkeit zum Buchwert in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, überträgt, so wird die fortbestehende Verbindlichkeit in vollem Umfang Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, auf die das Grundstück übertragen wurde. Die Verbindlichkeit folgt also quasi dem übertragenen Grundstück. Dies ist Ausdruck des Veranlassungszusammenhangs zwischen Grundstück und Verbindlichkeit.

Hinweis:

Nach den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben werden unter bestimmten Voraussetzungen Übertragungen zwischen Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen verschiedener Personengesellschaften, an der der Gesellschafter beteiligt ist und auch aus einem eigenen Betrieb in das Vermögen einer Personengesellschaft zu Buchwerten ermöglicht. Im konkreten Fall sollten solche Gestaltungen durch steuerlichen Rat begleitet werden.

27 Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Im Hinblick auf den anstehenden Jahreswechsel muss beachtet werden, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.1.2016 (Aktenzeichen IV R 5/14) entschieden hatte, dass für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft auf die Mitunternehmer im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, was dann bei diesen für die Bemessung der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb maßgeblich ist, ausschließlich auf den Gewinnverteilungsschlüssel zum 31.12. des Jahres abzustellen ist. Relevanz erlangt dies bei unterjährigem Gesellschafterwechsel oder auch unterjährigen Änderungen der Gewinnverteilungsabreden.

Handlungsempfehlung:

Stehen derartige Änderungen zum Jahreswechsel an, so ist sehr sorgfältig auf den Zeitpunkt zu achten, da dies Folgewirkungen im Hinblick auf die Steuerermäßigung bei den einzelnen Gesellschaftern hat. Ggf. sind vertragliche Ausgleichszahlungen unter den Gesellschaftern zu vereinbaren.

Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung, welche im Grundsatz das 3,8-Fache des (auf den Gesellschafter anteilig entfallenden) Gewerbesteuermessbetrags beträgt, auf die tatsächlich gezahlte Gewerbesteuer begrenzt ist. Liegt der Gewerbesteuer-Hebesatz über 400 %, was in Großstädten regelmäßig der Fall ist, so gleicht die Steuerermäßigung die Vorbelastung mit Gewerbesteuer in der Regel nicht vollständig aus.

Wenn der Stpfl. mehrere Gewerbebetriebe bzw. mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften besitzt, welche teilweise in Gemeinden mit

hohem Gewerbesteuer-Hebesatz und teilweise in Gemeinden mit niedrigem Gewerbesteuer-Hebesatz betrieben werden, ist die Begrenzung für jede gewerbliche Einkunftsquelle separat, also betriebsbezogen, zu berechnen. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.3.2017 (Aktenzeichen X R 12/15) ausdrücklich bestätigt. Sogar bei einer mehrstöckigen Struktur – wenn also der Stpfl. an einer Personengesellschaft beteiligt ist und diese wiederum selbst eine Beteiligung an einer Personengesellschaft hält – ist insoweit betriebsbezogen zu rechnen und für jede dieser Ebenen die potenzielle Steuerermäßigung in Höhe des 3,8-Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer zu vergleichen.

Handlungsempfehlung:

Gerade dann, wenn in einem Einzelunternehmen oder bei einer Personengesellschaft Beteiligungen an anderen Personengesellschaften gehalten werden, sollte mittels einer Planrechnung überprüft werden, ob die Steuerermäßigung die gewünschte Wirkung entfaltet oder aber begrenzt wird. Ggf. kann durch steuerbilanzpolitische Maßnahmen eine materielle Verbesserung erreicht werden.

28 Weitere Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Realteilung

Aus verschiedensten Gründen kann eine „Aufteilung“ einer Personengesellschaft dergestalt angezeigt sein, dass die Gesellschafter mit Teilen der betrieblichen Tätigkeit der Personengesellschaft eigene gewerbliche Tätigkeiten ausüben. Klassischer Fall sind Familienunternehmen, bei denen einzelne Gesellschafter oder Gesellschafterstämme unternehmerisch voneinander getrennt werden sollen. Steuerlich werden diese Vorgänge als Realteilung bezeichnet.

Die Realteilung einer Personengesellschaft als Spezialfall der Betriebsaufgabe ist gesetzlich geregelt. Ausdrücklich vorgesehen ist, dass dieser Vorgang ohne Aufdeckung stiller Reserven, also unter Fortführung der Buchwerte erfolgen kann. Allerdings ist der Begriff der Realteilung gesetzlich nicht definiert. Insoweit ist zu beachten, dass in den vergangenen zwei Jahren der Bundesfinanzhof den **Anwendungsbereich der buchwertneutralen Realteilung** deutlich ausgeweitet hat. Teilweise hat auch bereits die Finanzverwaltung kundgetan, dass sie dieser Fortentwicklung der Rechtsprechung folgt. Diese Rechtsprechungsentwicklung sollte zum Anlass genommen werden, anstehende oder bislang aufgeschobene Umstrukturierungen vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen erneut zu überprüfen. Im Kern sind folgende Fälle entschieden worden:

- Wegweisend war das Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs vom 17.9.2015 (Aktenzeichen III R 49/13) zum Ausscheiden gegen Sachwertabfindung. Danach ist das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung in Form eines Teilbetriebs nach Realteilungsgrundsätzen zu Buchwerten möglich, auch wenn die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird (unechte Realteilung). Wird in diesem Zuge Barvermögen verteilt, so bewirkt dies keine Gewinnrealisierung. Dieser Rechtsprechung folgt auch die Finanzverwaltung.
- Ebenso wichtig für die Beratungspraxis war das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2015 (Aktenzeichen IV R 8/12), wonach die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zum Zweck der Realteilung in deren Gesamthandsvermögen möglich ist, wenn alle

Gesellschafter der zwischengeschalteten Gesellschaft zu den Realteilern gehören und mithin sichergestellt ist, dass im Zuge der Realteilung keine stillen Reserven auf Dritte übergehen. Im Urteilsfall ging es um die Teilung einer vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (Grundstücksvermietung). Die Übernahme der Grundstücke durch die Gesellschafter hätte zur Aufdeckung der stillen Reserven geführt. Darum haben die Gesellschafter zunächst eigene GmbH & Co. KGs gegründet, in die dann die Beteiligung an der vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co. KG eingebracht wurden. Sodann erfolgte eine Realteilung der bisherigen Personengesellschaft auf die neuen GmbH & Co. KGs unter Fortführung der Buchwerte. Insbesondere war die Abfolge verschiedener Umstrukturierungsschritte unschädlich. Zudem waren diese Einzelschritte nicht zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen.

- Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.3.2017 (Aktenzeichen IV R 31/14) betraf einen Fall, in dem eine von Vater und Sohn betriebene GmbH & Co. KG aufgelöst worden war. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, während der Sohn mit dem wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens weiter alleine betrieblich tätig blieb. Auch insoweit sah das Gericht eine steuerneutrale Realteilung. Ausreichend ist die betriebliche Nutzung bisherigen Vermögens durch einen Realteiler. Entscheidend ist insoweit der Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird. Soweit hinsichtlich einzelner Vermögensgegenstände die Betriebsvermögenseigenschaft nicht mehr gegeben ist, sind stille Reserven aufzudecken und zu versteuern. Die Finanzverwaltung war zudem der Auffassung, die Identität des bisherigen Betriebs sei erhalten geblieben und verneinte mangels Vorliegen eines betriebsaufgabeähnlichen Vorgangs die Anwendung der Realteilungsgrundsätze. Dies verwarf der BFH ebenfalls, da der bisherige Betrieb durch Auflösung der GmbH & Co. KG beendet wurde und somit eine echte Realteilung vorlag.
- Mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung in allen Fällen der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Mitunternehmers vorliegt, wenn er die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet. So wird eine Buchwertfortführung auch dann ermöglicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. Damit wendet sich das Gericht ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Gewinnneutralität nur dann gewähren will, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhält.

Hinweis:

Deutlich wird, dass Umstrukturierungen von Personengesellschaften in vielen Fällen zu Buchwerten möglich sind. Der Bundesfinanzhof lässt auch die Hintereinanderschaltung verschiedener zu Buchwerten durchgeführter Umstrukturierungsschritte zu, solange nicht vom Gesetzgeber vorgesehene Einschränkungen, wie z.B. Behaltefristen, unterlaufen werden.

Im Einzelfall ist allerdings die jeweilige Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig zu prüfen. Dabei ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung zu dieser Rechtsprechungsentwicklung teilweise noch nicht Stellung genommen hat, so dass unsicher ist, ob diese Wege von der Finanzverwaltung allgemein anerkannt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

29 Einstufung von Investmentfonds hinsichtlich des Teilfreistellungssatzes nach dem ab dem 1.1.2018 geltenden Investmentsteuergesetz

Mit Beginn des Jahres 2018 findet eine grundsätzliche Neuorientierung hinsichtlich der Besteuerung von Investmentfonds statt. Zukünftig gilt das sog. Trennungsprinzip. Die Fonds werden partiell körperschaftsteuerpflichtig und die Investmenterträge der Anleger werden nach neuen Regeln besteuert. Der private Anleger hat die gezahlten Ausschüttungen des Fonds und die gutgeschriebenen (thesaurierten) Ausschüttungen als Kapitaleinkünfte zu versteuern. Im steuerlichen Privatvermögen kommt die Abgeltungsteuer von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) zur Anwendung.

Die Belastung der Erträge auf Ebene des Fonds mit Körperschaftsteuer oder Quellensteuer wird auf Anlegerebene durch eine Teilfreistellung derselben berücksichtigt. Die Teilfreistellung knüpft aber nicht an die tatsächliche steuerliche Vorbelastung des Fonds an, sondern erfolgt in pauschaler Weise. Dabei werden die Fonds anhand von gesetzlichen Schwellenwerten in verschiedene Klassen eingeordnet. Maßgeblich hierfür sind im Grundsatz die Anlagerichtlinien des Fonds:

Klasse	Voraussetzung	Freistellungsquote
Aktienfonds	mindestens 51 % des Vermögens werden in Kapitalbeteiligungen (insbesondere Aktien) angelegt	30 %
Mischfonds	mindestens 25 % des Vermögens werden in Kapitalbeteiligungen angelegt	15 %
Immobilienfonds	mindestens 51 % des Vermögens werden in Immobilien und Immobilien-Gesellschaften angelegt	60 %; bei Immobilienfonds, die zu mehr als 50 % in ausländische Immobilien und Auslands-Immobilien-gesellschaften angelegt sind, bleiben 80 % der Erträge steuerfrei
andere Fonds		keine Teilfreistellung

Das Bundesministerium der Finanzen hat nun mit Schreiben vom 14.6.2017 (Aktenzeichen IV C 1 - S 1980-1/16/10010 :001) zur Bestimmung der Teilfreistellungssätze Stellung genommen. Herauszustellen sind die folgenden Aspekte.

Voraussetzungen eines Aktienfonds und eines Mischfonds:

- Die gesetzliche Einstufung als Aktien- oder Mischfonds erfolgt vorrangig anhand der in den Anlagebedingungen vorgesehenen Anlagevorgaben. Der Investmentfonds hat jedoch auf Grund des gesetzlich gegebenen Kriteriums der „fortlaufenden Anlage“ die

durchgehende Erfüllung dieser Vermögenszusammensetzung anzustreben. Ein wesentlicher Verstoß gegen diese Vorgaben für die Vermögenszusammensetzung führt zum Verlust des Status als Aktien- oder Mischfonds. Unbeachtlich ist hingegen ein kurzfristiges Unterschreiten der Vermögensgrenzen auf Grund von Wertveränderungen der gehaltenen Vermögensgegenstände oder einer unbeabsichtigten oder unverschuldeten fehlerhaften Einstufung eines Vermögensgegenstands als Kapitalbeteiligung, wenn der Investmentfonds unverzüglich nach Kenntnis der Grenzverletzung ihm mögliche und zumutbare Maßnahmen unternimmt, um die erforderliche Kapitalbeteiligungsquote wiederherzustellen.

Hinweis:

Ein wesentlicher Verstoß gegen die Vorgaben zur Vermögenszusammensetzung ist von der Fondsverwaltung der zuständigen Finanzbehörde anzuzeigen. Den Anlegern hat der Investmentfonds in öffentlich zugänglicher Weise mitzuteilen, wenn sich der Teilfreistellungssatz ändert (z.B. durch einen Hinweis auf der Internetseite des Investmentfonds).

- Bei Dach-Investmentfonds wird für die Ermittlung der Kapitalbeteiligungsquote nicht beanstandet, wenn der Dach-Investmentfonds auf die in den Anlagebedingungen der Ziel-Investmentfonds vorgesehenen Kapitalbeteiligungs-Mindestquoten abstellt. Damit genügt es für die Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote des Dach-Investmentfonds, wenn der Dach-Investmentfonds nach seinen Anlagebedingungen verpflichtet ist, derart in Ziel-Investmentfonds zu investieren, dass fortlaufend die Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote erreicht wird. Entsprechendes gilt für die Mischfonds-Kapitalbeteiligungsquote eines Dach-Investmentfonds.
- Für eine Übergangszeit bis einschließlich 31.12.2018 wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn sich das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Aktienfondsteilfreistellung nicht aus den Anlagebedingungen ergibt. Stattdessen dürfen Finanzinformationsdienstleister und die Entrichtungspflichtigen auf eine Eigenerklärung eines Investmentfonds vertrauen, dass der Investmentfonds während des gesamten Kalenderjahres 2018 fortlaufend mindestens 51% seines Werts in Kapitalbeteiligungen investiert und damit in tatsächlicher Hinsicht die Voraussetzungen eines Aktienfonds erfüllen wird (Selbstdeklaration). Gleiches gilt hinsichtlich der Voraussetzungen eines Mischfonds.

Voraussetzungen eines Immobilienfonds:

- Ein Immobilienfonds ist ein Investmentfonds, der gemäß seinen Anlagebedingungen fortlaufend mindestens 51 % seines Aktivvermögens in Immobilien und Immobiliengesellschaften (Immobilienquote) hält. Immobiliengesellschaften können rechtsformunabhängig als Kapitalgesellschaft oder als Personengesellschaft ausgestaltet sein. Anteile an Immobilienfonds gelten für diese Zwecke i.H.v. 51 % des Werts des Investmentanteils als Immobilien.
- Bei Dach-Investmentfonds wird es von der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht beanstandet, wenn der Dach-Investmentfonds für die Ermittlung seiner Immobilienquote auf die in den Anlagebedingungen der Ziel-Investmentfonds vorgesehenen Immobilien-Mindestquoten abstellt.

Handlungsempfehlung:

Anleger sollten sich bereits in 2017 auf diese neue Situation einstellen.

Bestehende Investments sind aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und bei neuen Investments sind die zukünftigen steuerlichen Rahmenbedingungen zu beachten. Dies gilt insbesondere für mittel- und langfristige Engagements z.B. im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenversicherungen. Die Anleger müssen sich in den Veröffentlichungen des Fonds erkundigen, welcher Teilfreistellungssatz zur Anwendung kommen wird.

30 Bei Einkünften aus Kapitalvermögen werden Verluste grundsätzlich anerkannt

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 38/15) klargestellt, dass nach Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung der Einkünfterzielungsabsicht besteht. Dies hat zur Konsequenz, dass entstandene Verluste grundsätzlich steuerlich geltend gemacht werden können, wobei dann zu beachten ist, dass diese Verluste nur mit anderen Kapitaleinkünften verrechnet werden können.

Diesen Umstand machte sich ein Stpfl. zu Nutze, in dem er eine fondsgebundene Lebensversicherung zum aktuellen Wert des Deckungskapitals an seine Ehefrau verkaufte. In Höhe der Differenz aus so erzieltm Erlös und den aufgewendeten Versicherungsprämien machte der Stpfl. einen Verlust geltend. Diese Gestaltung wurde vom Bundesfinanzhof anerkannt, obwohl der Ehemann als Veräußerer seiner Ehefrau als Erwerberin zur Finanzierung des Kaufpreises in Höhe des Deckungskapitals ein unverzinsliches, erst bei Fälligkeit der Versicherung rückzahlbares Darlehen gewährt hatte. Ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass Buchverluste bei Kapitalanlagen durch Veräußerung auch unter nahen Angehörigen realisiert und steuerlich nutzbar gemacht werden können. Im Einzelfall sollte in diesen Fällen allerdings steuerlicher Rat eingeholt werden.

31 Verlust aus privaten Kapitalanlagen

Veräußerungsverluste aus privaten Kapitalanlagen können steuerlich geltend gemacht werden, wobei 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. Im Hinblick auf den anstehenden Jahreswechsel sollte geprüft werden, ob durch gezielte Realisierung bisher aufgelaufene Buchverluste nutzbar gemacht werden können. Dies ermöglicht die nachträgliche Erstattung bereits einbehaltener Kapitalertragsteuer aus Veräußerungsgewinnen in 2017 und damit einen Liquiditätsgewinn.

Insoweit ist von Bedeutung, dass nach Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung der Einkünfterzielungsabsicht besteht, wie jüngst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 38/15) klargestellt hat. Im entschiedenen Fall machte sich ein Stpfl. dies zu Nutze, in dem er eine fondsgebundene Lebensversicherung zum aktuellen Wert des Deckungskapitals an seine Ehefrau verkaufte. In Höhe der Differenz aus so erzieltm Erlös und den aufgewendeten Versicherungsprämien machte der Stpfl. einen Verlust geltend. Diese Gestaltung wurde vom

Bundesfinanzhof anerkannt, obwohl der Ehemann als Veräußerer seiner Ehefrau als Erwerberin zur Finanzierung des Kaufpreises in Höhe des Deckungskapitals ein unverzinsliches, erst bei Fälligkeit der Versicherung rückzahlbares Darlehen gewährt hatte. Ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint.

Auch das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 26.10.2016 (Aktenzeichen 7 K 3387/13) die schon von anderen Finanzgerichten vertretene Auffassung bestätigt, wonach der Verlust aus verfallenen Knock-out-Zertifikaten unabhängig davon steuerlich zu berücksichtigen ist, ob diese als wertlos verfallen oder zu einem lediglich symbolischen (sehr geringen) Preis zurückgekauft werden (sog. Stop-loss-Schwelle). Voraussetzung sei nur, dass das auslösende Moment für den Verlust aus dem Zertifikat das Erreichen der Stopp-loss-Schwelle ist.

Hinweis:

Diese Ansicht ist strittig. Die Finanzverwaltung erkennt Verluste aus dem Wertloswerden von Knock-out-Produkten wegen Eintritts des Knock-out-Ereignisses nicht an. Insofern sind vor dem Bundesfinanzhof unter den Aktenzeichen VIII R 1/17 und VIII R 37/15 Revisionsverfahren anhängig, so dass im Falle eines Einspruchs Verfahren mit Hinweis hierauf ruhen können.

Die Oberfinanzdirektion NRW hat hierzu mit Kurzinformation vom 27.12.2016 mitgeteilt, dass immerhin Verluste aus als wertlos verfallenen Optionen steuerlich anerkannt werden. Allerdings werden diese Fälle von den depotführenden Banken noch unterschiedlich behandelt. Gegebenenfalls müssen die erlittenen Verluste im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht werden. In diesem Fall müssen folgende Nachweise vorgelegt werden:

- Bescheinigung des Kreditinstituts, aus der hervorgeht, dass die Verluste bisher nicht berücksichtigt wurden und auch zukünftig nicht mehr berücksichtigt werden und
- Abrechnungsunterlagen für den Verlustnachweis als solchen (z.B. Kauf- und Verkaufsbelege, Erträgnisaufstellungen etc.).

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 15.12.2017. 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. Ohne einen solchen Antrag werden die Verlusttöpfe bei dem jeweiligen Bankinstitut auf das Folgejahr übertragen und können in diesem dann entsprechend genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

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

32 Anpassung von Freistellungsaufträgen

Erteilte Freistellungsaufträge können ggf. noch für 2017 geändert werden:

- Sie können herabgesetzt werden, soweit diese in 2017 noch nicht in Anspruch genommen wurden, damit Freistellungsvolumen für andere Bankinstitute frei wird.

- Im Rahmen des gesetzlichen Gesamtvolumens kann ein Freistellungsauftrag im Nachhinein für 2017 erhöht werden. Dies hat zur Folge, dass ein bereits vorgenommener Steuerabzug zurückgenommen wird.

Handlungsempfehlung:

Damit besteht bis zum Jahresende noch die Möglichkeit, Freistellungsaufträge neu auf verschiedene Bankinstitute zu verteilen, um sicherzustellen, dass der Sparer-Pauschbetrag in vollem Umfang genutzt wird. 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.

33 Automatischer länderübergreifender Informationsaustausch über Kapitalerträge

Nach den Vorgaben des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes werden zum 30.9.2017 erstmals die Informationen über Finanzkonten in Steuersachen zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und der zuständigen Behörde des jeweils anderen Staats ausgetauscht. Zu den Staaten, mit denen der automatische Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen erfolgt, zählen insbesondere die Mitgliedstaaten der EU, aber auch etliche Drittstaaten. Die Staatenliste hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 6.4.2017 (Aktenzeichen IV B 6 – S 1315/13/10021 :046) bekannt gegeben.

Parallel dazu läuft der Datenaustausch zu anderen Staaten über weitere Standards. Zu nennen ist insbesondere der neue globale Standard für den automatischen Informationsaustausch (AIA). Der Standard sieht vor, dass Staaten, die den AIA untereinander vereinbart haben, gegenseitig Informationen über Finanzkonten austauschen. Über diesen Standard läuft insbesondere der Informationsaustausch mit der Schweiz. Die Schweiz sammelt seit dem 1.1.2017 erstmals Daten und wird diese im Jahr 2018 austauschen.

Hinweis:

Auch wenn die Finanzämter die gemeldeten Daten aus technischen Gründen wohl erst ab Anfang 2019 nutzen können, sollten Kapitalanleger sehr sorgfältig auf die bestehenden Erklärungspflichten auch hinsichtlich von im Ausland erzielten Kapitalerträgen achten.

Für Hauseigentümer

34 Aufteilung des Gesamtpreises einer Immobilie

Der Kaufpreis einer vermieteten Immobilie ist für steuerliche Zwecke aufzuteilen auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits, da nur das Gebäude der Abschreibung unterliegt. Das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.11.2016 (Aktenzeichen 6 K 110/12) verdeutlicht, welche Bedeutung diese Frage in der Praxis hat.

Im Urteilsfall ging es um zwei im Jahr 2009 angeschaffte, gemischt genutzte Mehrfamilienhäuser mit zwei Gewerbe- und 14 Wohneinheiten bzw. drei Gewerbeeinheiten und 16 Wohneinheiten. In den Kaufverträgen waren lediglich die Gesamtpreise vereinbart. Der Stpfl. ermittelte

nach dem Sachwertermittlungsverfahren Gebäudewertanteile jeweils von ca. 80 % des Gesamtkaufpreises und ermittelte auf dieser Basis die Abschreibungen. Das Finanzamt nahm dagegen anhand des Ertragswertverfahrens Gebäudewertanteile von lediglich ca. 50 % an, so dass sich entsprechend geringere Abschreibungsbeträge ergaben.

Das Finanzgericht bestätigt die Ansicht des Finanzamts und kommt zu folgenden Ergebnissen:

- Das Finanzamt durfte die auf den Grund und Boden und das Gebäude entfallenden Kaufpreisanteile schätzen. Denn es fehlte eine im Kaufvertrag dokumentierte Einigung der Vertragsparteien über den Grundstücksanteil im Gesamtkaufpreis, die grundsätzlich der Aufteilung auf Grund und Boden sowie Gebäude zu Grunde zu legen war, solange dagegen keine nennenswerten Zweifel bestanden.
- Für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils kann die Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV), die zur Ermittlung von Grundstückswerten nach dem Baugesetzbuch erlassen ist, entsprechend herangezogen werden. Nach diesen Vorgaben ist der Verkehrswert mithilfe des Vergleichswert-, des Ertragswert-, des Sachwertverfahrens oder mehrerer dieser Verfahren zu ermitteln. Welches dieser - gleichwertigen - Wertermittlungsverfahren jeweils anzuwenden ist, ist nach der Art des Wertermittlungsobjekts unter Berücksichtigung der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bestehenden Gepflogenheiten und der sonstigen Umstände des Einzelfalls, insbesondere der zur Verfügung stehenden Daten, zu entscheiden.
- Das Ertragswertverfahren, welches insbesondere an die nachhaltig zu erzielenden Erträge aus der Nutzung des Objekts anknüpft, kann in der Verkehrswertermittlung insbesondere zur Anwendung kommen, wenn im gewöhnlichen Geschäftsverkehr die Erzielung von Erträgen für die Preisbildung ausschlaggebend ist, z.B. bei Mietwohngrundstücken und gewerblich genutzten Immobilien. Das Sachwertverfahren ist demgegenüber in der Regel bei Grundstücken anzuwenden, bei denen es für die Werteinschätzung am Markt nicht in erster Linie auf den Ertrag ankommt, sondern die Herstellungskosten im gewöhnlichen Geschäftsverkehr wertbestimmend sind, wie z.B. bei selbstgenutzten und vermieteten Eigentumswohnungen.
- Vorliegend spricht bereits die Art der Wertermittlungsobjekte, nämlich gemischt-genutzte Grundstücke mit einer Vielzahl von Wohneinheiten neben den zwei bzw. drei Gewerbeeinheiten für die Anwendung des Ertragswertverfahrens. Es entspricht auch den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs, dass bei derartigen Immobilien mit einer großen Zahl von Wohneinheiten (hier 14 bzw. 16) bei der Preisbildung die Erzielung von Erträgen im Vordergrund steht und nicht die Ersatzbeschaffungskosten der Objekte preisbestimmend sind.

Hinweis:

In der Praxis sollte tunlichst eine objektiv vertretbare Aufteilung des Gesamtkaufpreises bereits im Kaufvertrag erfolgen.

35 Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts einer Immobilie für Zwecke der Erbschaftsteuer

Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies

gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern, Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.
- Zum anderen kann der Nachweis durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen erfolgen.

Das aktuelle Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3047/17) zeigt allerdings erneut, dass insoweit strenge Regeln einzuhalten sind.

Der Urteilsfall lag wie folgt: Auf Grund eines Erbfalls am 12.5.2015 war der Wert eines in Berlin gelegenen Grundstücks nebst Einfamilienhaus festzustellen. Zum Nachweis eines niedrigeren Werts (als den sich aus der typisierenden Bewertung ergebenden) bezog sich die Erbin zum einen auf den Verkauf 14 Monate nach dem Erbfall und meinte, der Verkaufspreis müsse wegen des zwischenzeitlichen (unstreitigen) Preisanstiegs auf dem Immobilienmarkt zurückgerechnet werden. Zum anderen und vor allem jedoch legte sie ein Verkehrswertgutachten eines Grundstückssachverständigen vor. Darin wurde der Grundstückswert nicht – wie sonst häufig – nach dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren ermittelt, sondern nach dem Vergleichswertverfahren. Die Schlüssigkeit (Plausibilität) des Gutachtens war zwischen den Beteiligten unter mehrerlei methodischen Gesichtspunkten aber streitig.

Das Finanzgericht stellt zunächst fest, dass der tatsächlich erzielte Kaufpreis im Rahmen der Nachweisführung des niedrigeren gemeinen Werts nicht wegen zwischenzeitlicher Marktschwankungen nach unten zu korrigieren war. Dies folge aus der Methodik dieser Nachweisführung. Der niedrigere Verkehrswert kann durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag gezahlten Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden. Käufe oder Verkäufe außerhalb der Zeitspanne von einem Jahr sind regelmäßig nicht zum Nachweis geeignet. Insoweit wird grundsätzlich angenommen, dass es innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag grundsätzlich keine relevanten Änderungen der Marktverhältnisse gibt. Dementsprechend kann bei dieser Nachweismethode der innerhalb eines Jahres erzielte Kaufpreis grundsätzlich auch in keine Richtung angepasst werden. Er ist vielmehr als solcher unverändert zu übernehmen.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den erzielten, unter dem ansonsten anzusetzenden Pauschalwert liegenden Kaufpreis gleichwohl anerkannt, obwohl zwischen Bewertungsstichtag und Kaufvertragsdatum 14 Monate vergangen waren und ohne Nachweis einer fehlenden Veränderung der allgemeinen Wertverhältnisse. Wird zu Gunsten des Stpfl. ein zeitlich weiter entfernt liegender Kaufpreis anerkannt, obwohl dies eigentlich gar nicht geboten war, muss auch dieser Kaufpreis dann unverändert übernommen werden.

Das vorgelegte Verkehrswertgutachten hält das Finanzgericht für nicht schlüssig und daher zum Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts nicht geeignet. Im Wesentlichen werden folgende Punkte angeführt:

- Für Verkehrswertgutachten nach dem Vergleichswertverfahren sind

Vergleichsgrundstücke nur geeignet, wenn sie sich in einem preislich homogenen Vergleichsraum befinden, was im Gutachten darzulegen ist.

- Die bloß virtuelle Außenbesichtigung der Vergleichsobjekte ist nicht ausreichend. Der Gutachter hatte ausgeführt, er habe „über Bing“ über den Modus „Vogelperspektive“ alle Objekte von vier Seiten „mit guter Auflösung“ „zeitnah“ betrachten können. Eine virtuelle Besichtigung könne für die Vergleichbarkeit entscheidende Faktoren wie den Lärmpegel, die soziale Struktur der Umgebung, die Lagegegebenheiten und das gesamte Erscheinungsbild nicht erfassen.
- Auch die Anonymisierung der Vergleichsgrundstücke im Gutachten (keine Angabe der Anschrift) ist schädlich.
- Gebäude mit ausgebautem und mit nicht ausgebautem Dachgeschoss sind nicht vergleichbar. Ist der Ausbaustand eines Vergleichsobjekts nicht bekannt, ist dieses nicht geeignet.

Hinweis:

Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann in nicht wenigen Fällen sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur dann anerkannt, wenn dies ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität überprüfbar sein sowie nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein.

36 Übergang nicht verbrauchter verteilter Erhaltungsaufwendungen bei Rechtsnachfolge

Erhaltungsaufwendungen an einem Vermietungsobjekt sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Verausgabung steuerlich zu berücksichtigen. Bei größeren Erhaltungsaufwendungen kann dies zu ungünstigen Progressionseffekten führen. Aus diesem Grunde ist gesetzlich vorgesehen, dass der Stpfl. größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands zum steuerlichen Privatvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, davon abweichend auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen kann. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird, weil dieses z.B. nun zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Bislang nicht abschließend geklärt ist die Frage, wie mit solchem verteilten Erhaltungsaufwand umzugehen ist, wenn das Objekt im Verteilungszeitraum im Wege der Schenkung oder des Erbgangs übertragen wird. Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 12.7.2017 (Aktenzeichen 7 K 7078/17) entschieden, dass verteilte Erhaltungsaufwendungen eines Stpfl., soweit sie bei seinem Tod noch nicht verbraucht sind, nicht auf seinen Alleinerben übergehen. Dies soll erst recht gelten, wenn der Erblasser das betreffende Vermietungsobjekt bereits vor Anfall der Aufwendungen unentgeltlich unter Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs auf den Alleinerben übertragen hatte. Begründet wird diese Auffassung damit, dass Werbungskosten grundsätzlich nur die Person steuerlich geltend machen kann, die diese auch selbst getragen hat.

Hinweis:

Nach Auffassung des Finanzgerichts München (Urteil vom 22.4.2008, Aktenzeichen 13 K 1870/05) sollen die vom Erblasser nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich beim Erben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sein. Das Finanzgericht München argumentiert dahingehend, dass der Gesamtrechtsnachfolger materiell-rechtlich in die steuerrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers eintrete.

Die Finanzverwaltung lässt im Grundsatz auch einen Abzug durch den Rechtsnachfolger zu. In der Praxis besteht nun aber Rechtsunsicherheit. In entsprechenden Fällen sollte die Verteilung von Erhaltungsaufwand möglichst vermieden werden.

37 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 bei einem auf Dauer angelegten Mietverhältnis 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 voll 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. In der Praxis ist die Ermittlung der 66 %-Grenze immer wieder strittig. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 10.5.2016 (Aktenzeichen IX R 44/15) hierzu grundlegend entschieden, dass insoweit maßgebend die **Bruttomiete** ist, also die Kaltmiete zzgl. der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten. Dabei ist auf die ortsübliche Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung abzustellen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hat dies mit Urteil vom 19.7.2017 (Aktenzeichen 3 K 3144/15) nun für in der Praxis vielfach anzutreffende Vertragsklauseln weiter präzisiert. Entschieden wurde Folgendes:

- Zur Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete bieten vom örtlich zuständigen Finanzamt angelegte Mietpreissammlungen mit Vergleichswerten, die in Besteuerungsverfahren anderer Stöpl. gewonnen wurden, eine geeignete Schätzgrundlage. Dies gilt jedenfalls

dann, wenn die Gemeinde keinen Mietspiegel erstellt hat und soweit die Vergleichsobjekte hinsichtlich örtlicher Lage, Wohnungsgröße und Ausstattung mit dem zu bewertenden Objekt vergleichbar sind.

Hinweis:

Die Schätzung der Vergleichsmiete auf Basis der eigenen Mietpreissammlung kommt grds. nur dann in Frage, wenn der Stpfl. keine verlässlichen Nachweise zur Marktüblichkeit der von ihm vereinbarten Miete vorbringen kann. Daher ist für eine ausreichende Dokumentation der vereinbarten Miete Sorge zu tragen.

- Vereinbaren die Mietvertragsparteien eine Bruttowarmmiete, bei der die tatsächlichen Betriebskosten nicht mit dem Mieter abgerechnet werden, so ist zur Ermittlung der ortsüblichen (Bruttowarm-)Miete die Nettokaltmiete nicht um die im jeweiligen Besteuerungszeitraum tatsächlich entstandenen Betriebskosten zu erhöhen; vielmehr ist der Anteil der (warmen) Betriebskosten mit einem Wert zu schätzen, dessen Höhe sich an den Verhältnissen bei Mietvertragsabschluss orientiert.
- Die vertragliche Übernahme der Kosten der Schönheitsreparaturen durch den Vermieter führt zu einem Zuschlag zur ortsüblichen Marktmiete, da diese in aller Regel aus Mietverhältnissen abgeleitet wird, bei denen der Mieter für die Schönheitsreparaturen aufzukommen hat. Im Urteilsfall hielt das Gericht einen Zuschlag in Höhe von 10 % für angemessen.

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. Im Zweifel sollte die 66 %-Grenze vorsichtshalber nicht vollständig ausgereizt werden. Es ist eine regelmäßige Überprüfung erforderlich, ob Anpassungen der Miete auf Grund eines geänderten örtlichen Mietspiegels angezeigt sind.

38 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2017

Die zeitliche Zuordnung von Werbungskosten bei Vermietungsobjekten erfolgt steuerlich nach dem Abflussprinzip. Werbungskosten können also noch in 2017 angesetzt werden, wenn diese bis zum 31.12.2017 durch Zahlung geleistet werden. Um bereits die Steuerlast des Jahres 2017 zu mindern, sollte der Jahreswechsel 2017/2018 Anlass sein für folgende Überlegungen:

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2017 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2017 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2017 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.
- Bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen, wie z.B. monatlichen Kosten des Hausmeisters oder der Treppenhausreinigung, ist ein Ansatz des für Dezember 2017 fälligen Betrags regelmäßig dann noch in 2017 vorzunehmen, wenn die Zahlung bis zum 10.1.2018 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.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

39 Gestaltungsmissbrauch bei Veräußerung i.S.d. § 17 EStG nach Schenkung an Kinder

Mit seinem erst jüngst veröffentlichten Urteil vom 23.11.2016 (Aktenzeichen 2 K 2395/15, EFG 2017, 1357) hat sich das FG Rheinland-Pfalz mit der Frage befasst, ob eine Schenkung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (vorliegend: Aktien) mit anschließender Veräußerung durch die Beschenkten als Gestaltungsmissbrauch zu werten sein kann; das FG hat diese Frage für den Streitfall bejaht.

Die Stpfl. (Mutter zweier im Juli 2013 bzw. Oktober 2014 geborener Töchter) hatte ihren Töchtern zum 1.12.2014 jeweils fünf nicht börsennotierte Aktien geschenkt. Die Töchter veräußerten sehr zeitnah jeweils zwei der Aktien zum Stückpreis von 4 000 €; der von der Stpfl. und ihrem Ehemann als gesetzliche Vertreter ihrer Kinder angeforderte Kaufpreis wurde am 16.12.2014 auf Konten der Kinder gutgeschrieben. Die Töchter, die i.Ü. über keine weiteren Einkünfte verfügten, erklärten hieraus nach Abzug von geringen Anschaffungskosten und Anwendung des Teileinkünfteverfahrens einen Gewinn nach § 17 EStG i.H.v. jeweils 4 640 €, welcher auf Grund des Grundfreibetrags letztlich nicht zu einer Einkommensteuerschuld führte. Die Mutter machte sich zwei Dinge zu Nutze: Zum einen führten bei der vorgenommenen Schenkung die Kinder die Anschaffungskosten der Mutter fort, so dass im Ergebnis auch die vor der Schenkung (also bei der Mutter) gebildete Wertsteigerung bei den Kindern steuerlich erfasst werden sollte. Zum anderen werden auch den Kindern bei einer Veranlagung dieser zur Einkommensteuer der Grundfreibetrag und der progressive Tarif gewährt, so dass der entstehende Gewinn letztlich steuerfrei blieb.

Das FA ging wegen des zeitlichen Zusammenhangs zwischen den Schenkungen und den Weiterveräußerungen von einem Gestaltungsmissbrauch aus und erfasste die o.g. Gewinne bei der Mutter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 EStG. Das FG hat die dagegen gerichtete Klage als unbegründet zurückgewiesen und wie folgt argumentiert:

- Eine Gestaltung ist dann missbräuchlich i.S.d. § 42 AO, wenn sie im Verhältnis zum erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.
- Unangemessen sind rechtliche Kniffe und Schliche, die „von hinten durch die Brust ins Auge“ - so das FG - zu dem erstrebten wirtschaftlichen Ziel führen und über diesen Umweg Steuervorteile erreicht werden, die sonst entfielen. Dabei ist eine Gesamtschau der

Verhältnisse vorzunehmen.

- Da die unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt worden sein muss, um das Steuergesetz zu umgehen, muss mit Umgehungsabsicht gehandelt worden sein. Zwar trägt das Finanzamt die objektive Beweislast für das Vorliegen einer steuererhöhenden Tatsache, was bei einer missbräuchlichen Gestaltung gegeben ist. Kann der Stpfl. aber keine vernünftigen Gründe für die von ihm gewählte Gestaltung nennen, so kann darauf geschlossen werden, dass solche Gründe nicht existieren. Dann besteht eine Vermutung für das Handeln in Missbrauchsabsicht.
- Nach diesen Maßstäben ist nach Auffassung des FG die vorliegende Zwischenschaltung der Kinder im Wege der Schenkung der später weiterveräußerten Anteile an der AG im Hinblick auf die Rechtsfolgen der Veräußerung als Gestaltungsmissbrauch zu werten, so dass die Anteile steuerlich bis dahin weiterhin der Stpfl. zuzurechnen sind und der Veräußerungsgewinn als bei ihr angefallen gilt. Die von der Stpfl. gewählte zivilrechtliche Konstruktion diene allein der Verminderung der sich aus den Weiterveräußerungen ergebenden Einkommensteuerbelastung.
- Für die Zwischenschaltung der Kinder waren i.Ü. auch keinerlei wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe zu erkennen, so dass das FG auch von einer Missbrauchsabsicht (einem Abzielen auf ein „Quasi-Familienplitting“) ausging.

Hinweis:

Das Urteil ist in einer Linie mit früheren Entscheidungen insbesondere des BFH zu sehen, wonach bei Anteilsübertragungen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts immer dann angenommen wird, wenn die Übertragung dazu dient, diese Anteile der Steuerverstrickung beim Übertragenden für den Fall eines späteren Verkaufs an Dritte zu entziehen. Daher ist bei solchen Gestaltungen Vorsicht geboten. Denn liegt ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten vor, entsteht der Steueranspruch immer so, wie er auch bei wirtschaftlich angemessener Gestaltung entstehen würde. Gegen dieses Urteil ist nun allerdings unter dem Az. IX R 19/17 die Revision beim BFH anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

40 Werbungskosten des Gesellschafters einer GmbH wegen Inanspruchnahme aus einem Schuldbeitritt

In dem Sachverhalt, über den der BFH mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 39/14, BFH/NV 2017, 1159) entschieden hat, war streitig, ob Zahlungen auf Grund eines Schuldbeitritts als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen waren (der Sachverhalt betraf die Rechtslage vor Einführung der sog. Abgeltungsteuer und des § 20 Abs. 9 EStG).

Der Stpfl. war Gesellschafter-Geschäftsführer einer Bauträger-GmbH und zu 98 % an deren Stammkapital beteiligt. Die GmbH verkaufte im Jahr 1994 zehn Wohneinheiten, die sie aber nicht rechtzeitig fertigstellen konnte. Daraufhin verpflichtete sie sich gegenüber den Käufern, ab dem 1.9.1995 insgesamt 13 895 DM pro Monat Nutzungsentschädigung und Zinsen zu zahlen. Der Stpfl. erklärte den Beitritt zu dieser Verbindlichkeit, wurde hieraus in den Streitjahren (2000 bis 2002) in Höhe von insgesamt 150 000 DM in Anspruch genommen und begehrte entsprechend die Anerkennung dieser Beträge als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, was das FA verweigerte. Auch das FG erkannte keine Werbungskosten an, sondern wies die Klage als unbegründet ab, da der

Schuldbeitritt nicht risikobehaftet und damit nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sei.

Der BFH hat ebenfalls festgestellt, dass keine Werbungskosten vorlagen, da es – trotz der Inanspruchnahme aus dem Schuldbeitritt – an der für den Werbungskostenabzug erforderlichen wirtschaftlichen Belastung des Stpfl. fehlte. Daher war auch gar nicht entscheidungsrelevant, zu welcher der Einkunftsarten die Aufwendungen in einem steuerrechtlich anzuerkennenden Zurechnungszusammenhang standen (Frage des sog. Veranlassungszusammenhangs) und ob die Aufwendungen möglicherweise nachträgliche Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung darstellten. Die fehlende wirtschaftlichen Belastung des Stpfl. resultiere aus der fehlenden Geltendmachung seines Regressanspruchs gegen die GmbH, so dass er wirtschaftlich wie ein Darlehensgeber gegenüber dieser gehandelt habe. Auch wenn der Schuldbeitritt zivilrechtlich zu einer Gesamtschuld der GmbH und des Stpfl. und damit (auch) zu einer eigenen Verbindlichkeit des Stpfl. gegenüber den Käufern der Wohneinheiten geführt habe, seien die Zahlungen des Stpfl. somit steuerlich als Gewährung eines Darlehens an die GmbH anzusehen. Und die Auszahlung einer Darlehensvaluta führe jedoch nicht zu Werbungskosten, sondern zunächst (nur) zu Anschaffungskosten des Anspruchs auf Rückzahlung des Darlehens, so dass sich eine wirtschaftliche Belastung für den Stpfl. erst ergab, als dieser auf seine Rückzahlungsforderung verzichtete oder das Darlehen endgültig ausfiel. Erst im Rahmen eines solchen Verzichts bzw. Ausfalls komme es dann auf den Veranlassungszusammenhang an.

41 Neues aus der Gesetzgebung

a) Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 7 KStG auch für Holding- und Beteiligungunternehmen

Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben insbesondere Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von Haltedauer und Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der Einkommensermittlung unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger außer Ansatz, sofern es sich nicht um eine sog. Streubesitzbeteiligung handelt. Davon explizit ausgenommen sind nach § 8b Abs. 7 KStG die Beteiligungen/Anteile, die Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute ihren Handelsbüchern zuweisen bzw. die von Finanzunternehmen zur kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolgs erworben wurden. Diese Sondervorschrift wurde auch auf Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften angewandt, die Beteiligungen nur kurzfristig erwarben. Damit waren auch Unternehmen betroffen, die nicht dem Bankensektor angehörten, so z.B. Beteiligungsgesellschaften in der mittelständischen Wirtschaft und Familien(holding)unternehmen. Der Ausschluss der Freistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen bedeutete allerdings auch, dass Veräußerungsverluste steuerlich geltend gemacht werden konnten.

Diese Ausnahmeregelung wurde mit Wirkung ab dem VZ 2017 auf ihren ursprünglichen Kern zurückgeführt und gilt damit nur noch für den Bankensektor (d.h. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute sowie Finanzunternehmen, an denen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind). Andere Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften sind nicht mehr betroffen. Bei diesen gelten dann also die normalen Besteuerungsregeln:

Gewinnausschüttungen und Gewinne aus Veräußerungen werden steuerlich nicht erfasst und entsprechend sind Veräußerungsverluste steuerlich unbeachtlich. In diesen Fällen entfällt dann die oft streitanfällige Abgrenzung dergestalt, ob die Beteiligung zur kurzfristigen Erzielung eines Handelserfolgs gehalten werden soll. Damit wurden insbesondere Gestaltungsmöglichkeiten im Bankenbereich beseitigt.

Hinweis:

Der Einsatz von Beteiligungsgesellschaften kann aus verschiedenen Gründen sinnvoll sein. Insbesondere sind vermögensverwaltende (Familien-)Kapitalgesellschaften ein oft eingesetztes Instrument, um eine steuerliche Optimierung auch für den Fall einer Veräußerung der Kapitalgesellschaftsbeteiligung zu erreichen. Die bislang bestehende Unsicherheit hinsichtlich der Anwendung der Steuerfreistellung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungs-GmbHs ist nun beseitigt.

b) Gesetzliche Neuregelung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

Mit dem am 4.7.2017 veröffentlichten „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ hat der Gesetzgeber die steuerliche Förderung von Sanierungen festgeschrieben. Konkret wurde festgelegt, dass betrieblich veranlasste Sanierungserträge steuerfrei gestellt werden.

Diese Rechtsfolge greift – anders als nach der bisherigen Handhabung der Finanzverwaltung (sog. Sanierungserlass) – bei Vorliegen der Voraussetzungen unabhängig davon, ob der Stpfl. einen Antrag stellt. Voraussetzungen zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung sind, dass das Unternehmen sanierungsbedürftig sowie sanierungsfähig ist und die Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger nachgewiesen werden können.

Ergänzt wird die Befreiung durch ein Abzugsverbot für Sanierungskosten und sonstige mit dem steuerfreien Sanierungsertrag in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen. Dies betrifft entsprechende Aufwendungen im Sanierungsjahr und im unmittelbar vorhergehenden VZ, möglicherweise aber auch in Folgejahren.

Hinweis:

Das Inkrafttreten der Regelungen steht noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission. Diese muss noch bestätigen, dass es sich nicht um eine unzulässige staatliche Beihilfe handelt.

c) Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters (Umsetzung der Vierten EU-Geldwäscherichtlinie)

Kern der jüngsten Novelle des Geldwäschegesetzes ist die Einrichtung eines elektronischen Transparenzregisters, welches insbesondere sog. Briefkastenfirmen das Geschäft erschweren soll. Dieses neue zentrale Register enthält Informationen über die wirtschaftlich Berechtigten von Unternehmen, also v.a. über die tatsächlichen Eigentümer; betroffen sind z.B. GmbHs und UGs. Einsicht in das Register haben in erster Linie Behörden und die Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen, bei berechtigtem Interesse aber auch Nichtregierungsorganisationen und Journalisten.

Hinweis:

Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende Entschließung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister

einsetzen solle. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

Für die GmbH-Gesellschafter ergeben sich Neuerungen aus der Änderung des § 40 GmbHG über die Liste der Gesellschafter. Hier bleibt es bei der bußgeldbewehrten Verpflichtung der Geschäftsführer, die Gesellschafter zu melden, und zwar mit Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort sowie die Nennbeträge und die laufenden Nummern jeweils übernommener Geschäftsanteile. Neu ist, dass künftig auch die durch den jeweiligen Nennbetrag eines Geschäftsanteils vermittelte jeweilige prozentuale Beteiligung am Stammkapital zu melden ist.

Hinweis:

Mit diesen zusätzlichen bürokratischen Anforderungen werden sich die GmbH-Geschäftsführer auseinandersetzen müssen. In zeitlicher Hinsicht finden die Neuregelungen zur Gesellschafterliste allerdings erst dann Anwendung, wenn auf Grund einer Veränderung nach § 40 Abs. 1 GmbHG in der bisherigen Fassung eine Gesellschafterliste einzureichen ist.

42 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der HGB-Größenklassen

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine ganze Reihe von Vorteilen, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. 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 und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere muss die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Merkmale (Schwellenwerte) durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen erst dann ein, wenn zwei der genannten Schwellenwerte an zwei aufeinanderfolgenden Abschlusstichtagen unter- oder überschritten werden, so dass auch die Kennzahlen für 2016 und ggf. 2015 mit in die Betrachtung einzubeziehen sind.

Die Größenklassen stellen sich nach geltendem Recht (§ 267 HGB) wie folgt dar:

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

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.

Die Schwellenwerte für Konzernabschlüsse sind in § 293 HGB wie folgt definiert:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 24 Mio. €	≤ 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 48 Mio. €	≤ 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 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 sollte rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Besondere Erleichterungen werden nach § 267a HGB sog. 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 ergeben sich - neben den bereits für kleine Gesellschaften geltenden Erleichterungen - erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses (Verkürzung und Vereinfachung der Gliederungen von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs) und der Offenlegungspflicht.

Explizit nicht zum Kreis der Kleinstunternehmen gehören Unternehmensbeteiligungs- sowie Holding- und Beteiligungsgesellschaften. Dies gilt nicht für solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher schon wegen der Haftungsübernahme und Stellung als Geschäftsorgan 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 2017/2018 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 (s.u.) – an, dass in vorhergehenden Jahren noch nicht verrechnete Verluste in Gewinnjahren nur 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 2017/ 2018 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 wieder abgezogen und somit neutralisiert wird. Der Verzicht sollte daher frühzeitig und mit Wirkung für künftige Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfolgen.
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2017, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogenen Abnahmen eines Auftrags.
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2018.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

Hinweis:

Wird für 2017 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) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung weiterhin fraglich

Die mit dem Begriff „**Mindestbesteuerung**“ bezeichnete Regelung des § 10d EStG bedeutet im Einzelfall, dass ein steuerlicher Verlustvortrag im nachfolgenden VZ 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 (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 19/14).

Zeitlich nachfolgend hat der BFH mit Urteil vom 21.9.2016 (Aktenzeichen I R 65/14, BFH/NV 2017, 267) ausgeführt, dass seines Erachtens „die sog. Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption nicht gegen Verfassungsrecht verstößt“, dass es aber Konstellationen gebe, bei denen gegen die Anwendung der Mindestbesteuerung verfassungsrechtliche Zweifel bestünden. Gemeint sind insbesondere Fälle, in denen ein sog. Definitiveffekt eintritt, sich auf Grund der Mindestbesteuerung also nicht lediglich ein zeitlicher Aufschub, sondern ein endgültiger Ausschluss der Verlustverrechnung ergibt.

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten bis zur Entscheidung des BVerfG weiterhin offengehalten werden. Nicht abzusehen ist derzeit, welche Fälle von einer möglichen Verfassungswidrigkeit betroffen wären. Neben den klaren Fällen, bei denen nach § 8c KStG 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.

e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2017/2018

Werden aktuell Gewinnausschüttungen geplant, ist abzuwägen, ob diese noch in 2017 oder aber erst in 2018 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen (dabei wird davon ausgegangen, dass es in 2018 weder zu Steuersatzerhöhungen noch zur Abschaffung der sog. Abgeltungsteuer kommen wird):

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Betriebsvermögen**, so kommt die Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem VZ der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem VZ 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 werden die Ausschüttungen 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 hohen Refinanzierungskosten der Beteiligung steuerlich zu einem günstigeren Ergebnis führen kann.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2017 oder in 2018 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 2017 oder in 2018 erfolgt, da derzeit keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

Hinweis:

Entscheidungsrelevant könnten allerdings die Überlegungen auf politischer Ebene sein, den Solidaritätszuschlag abzuschaffen oder zumindest abzubauen und ggf. auch bei der Einkommensteuer Tarifentlastungen vorzunehmen, soweit die Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung kommt. Sollte dies umgesetzt werden (und zwar auch schon mit Wirkung für 2018), dann wären Ausschüttungen in 2018 wohl entsprechend steuerlich weniger belastet; insoweit sind die weiteren Verhandlungen i.R.d. Regierungsbildung weiterhin genau zu verfolgen.

43 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2017 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass geben können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden:** Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Gerichtsbescheid vom 6.4.2017 (Aktenzeichen 1 K 87/15, EFG 2017, 1117; Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 29/17) hat das FG Hamburg die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG, wonach Dividenden aus sog. Streubesitzbeteiligungen, d.h. aus Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften von weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals, nicht verfassungswidrig ist. Zwar liege insoweit eine (systemwidrige) Abweichung von der allgemeinen Freistellung von Dividenderträgen und Veräußerungsgewinnen vor (mit der ja Mehrfachbelastungen ein und desselben Gewinns ausgeschlossen werden sollen), doch sei diese durch sachliche Gründe gerechtfertigt.

Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die

Klärung der Verfassungsmäßigkeit zugelassen, so dass nun der BFH die Möglichkeit hat, hierzu grundsätzlich Stellung zu nehmen. Einschlägige Verfahren sollten bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

- **Strenges Stichtagsprinzip bei der Prüfung des Vorliegens von Streubesitz:** Mit Urteil vom 9.6.2016 hat das FG Köln (Aktenzeichen 10 K 1128/15, EFG 2016, 1542) entschieden, dass aus dem Wortlaut der Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG, die zur Bestimmung der Beteiligungsquote auf den Beginn des Kalenderjahres abstellt, ein strenges Stichtagsprinzip folgt, nachdem die Beteiligungsquote am 1.1. um 0 Uhr maßgebend ist. Bei einer Kapitalerhöhung kommt es z.B. maßgeblich auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens an (also auf die Handelsregistereintragung). Wenn also eine die Beteiligungsquote absenkende Kapitalerhöhung erst im Laufe des 1.1. eines Jahres eingetragen wird, dann ist diese für die Frage der Besteuerung von Streubesitzdividenden noch nicht relevant.

Hinweis:

Da der genaue Zeitpunkt der Handelsregistereintragung nicht durch den Stpfl. bestimmt werden kann, folgt aus diesem Urteil für die Gestaltungspraxis, dass entsprechende Fristen zusätzlich berücksichtigt werden müssen.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Veräußerungsverlust nach § 17 EStG - Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG:** Mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2017, 683) hat der BFH eine bedeutsame Rechtsprechungsänderung betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vollzogen - und zugleich für Altfälle einen Bestands- bzw. „Vertrauensschutz“ formuliert.

Altfälle: Die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten. Insbesondere dann, wenn Gesellschafterdarlehen erst durch Eintritt der Krise der GmbH als „eigenkapitalersetzend“ eingestuft werden, muss im Zweifel nachgewiesen werden, dass diese Situation bis zum 27.9.2017 eingetreten ist. Ebenso ist der gemeine Wert der Darlehensforderung zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise zu dokumentieren.

Der gemeine Wert einer solchen Darlehensforderung ist mit der im Zeitpunkt des Kriseneintritts bzw. des Stehenlassens zu erwartenden Insolvenzquote zu schätzen. Anhaltspunkt für diese Schätzung ist das Verhältnis der bei der GmbH noch vorhandenen liquiden Mittel zum Gesamtbestand der Verbindlichkeiten.

Neufälle: Der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG ist künftig - mangels einer abweichenden Definition im EStG - der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zu Grunde zu legen (§ 255 Abs. 1 HGB). Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus

Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehen gelassenen“ Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten auf die Beteiligung (es sei denn, diese seien mit Einlagen vergleichbar).

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH die seit geraumer Zeit kontrovers geführte Diskussion geklärt, die auf Grund der gesetzlichen Neuregelungen im Gesellschaftsrecht durch das MoMiG ausgelöst worden ist.

Künftig kommt es in der Frage nachträglicher Anschaffungskosten auf das handelsrechtlich geprägte Begriffsverständnis an (§ 255 Abs. 1 HGB). Da der BFH zugleich weitere Entscheidungen zu dieser Problematik angekündigt hat, ist die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig zu beobachten.

Offen ist nun allerdings, ob zukünftig der Verzicht auf ein Gesellschafterdarlehen oder dessen Ausfall als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden kann. Diese Frage ist strittig und hierzu sind beim BFH Verfahren anhängig.

- **Ausschluss des Abgeltungssteuersatzes auf Gewinnausschüttungen und des damit einhergehenden Werbungskostenabzugsverbots bei Beteiligung und beruflicher Tätigkeit für die GmbH:** Das FG Düsseldorf hat mit rechtskräftigem Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen 13 K 3081/15 E, EFG 2017, 990) entschieden, dass das Wahlrecht zur Anwendung des individuellen Steuersatzes (anstelle des Abgeltungssteuersatzes) nur dann greift, wenn der Gesellschafter selbst für die GmbH tätig wird, nicht aber bei einer zwischengeschalteten Partnerschaftsgesellschaft.

Es fehle in einem solchen Fall an der erforderlichen beruflichen Tätigkeit des Gesellschafters „für“ die Kapitalgesellschaft.

Hinweis:

Für VZ vor 2017 hat der BFH entschieden, dass an die berufliche Tätigkeit weder Anforderungen qualitativer noch quantitativer Art zu stellen sind, so dass in einschlägigen Fällen des Tätigwerdens für die GmbH zu prüfen ist, ob die Wahlrechtsausübung (die den Stpfl. zugleich aber auch fünf VZ bindet) vorteilhaft sein kann.

Die Anwendung des Abgeltungssteuersatzes auf Kapitalerträge bringt das Werbungskostenabzugsverbot mit sich. Auch dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkommensarten ausgeglichen werden.

Dies ist insbesondere dann nachteilig, wenn der Erwerb der GmbH-Beteiligung fremdfinanziert ist, da dann die Zinsen als Refinanzierungskosten unter Geltung der Abgeltungssteuer steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

Beide Normen werden aber suspendiert und das Teileinkünfteverfahren findet wieder Anwendung, wenn der GmbH-Gesellschafter einen Antrag auf Besteuerung der Gewinnausschüttung nach dem regulären Einkommensteuertarif stellt. Dieser Antrag setzt voraus, dass der Stpfl. unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

Ab 2017 ist auf Grund einer gesetzlichen Änderung allerdings Voraussetzung, dass der Stpfl. durch eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft „maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann“. Dies geht weit über das frühere Ausschlusskriterium der Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung hinaus, wenn auch die Abgrenzung noch nicht abschließend geklärt ist.

44 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Nachzahlungsverbot bei Pensionszusagen

Mit Urteil vom 6.4.2017 (Aktenzeichen 10 K 2310/15, EFG 2017, 1537) hat sich das FG Köln mit dem Nachzahlungs- und Rückwirkungsverbot bei Pensionszusagen und den vom BFH entwickelten Erdienungsgrundsätzen befasst und dabei die BFH-Rechtsprechung fortgeführt, zugleich aber auch die Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung des Sachverhalts zugelassen.

Im Streitfall hatte eine GmbH (Stpfl.) ihrem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer T, der 1944 geboren worden war, in 1991 eine Pensionszusage erteilt und ihm feste monatliche Versorgungsbezüge i.H.v. rd. 4 600 € ab der Erreichung seines 65. Lebensjahrs zugesagt. Eine Anpassung laufender Renten war nicht vorgesehen (sog. „Festbetragszusage“). Der Eintritt des Versorgungsfalls war nach dem Geschäftsführervertrag zudem allein an das Erreichen der Altersgrenze geknüpft.

Eine Woche vor Ts 65. Geburtstag wurde eine außerordentliche Gesellschafterversammlung der GmbH abgehalten, in welcher beschlossen wurde, dass sich dessen Pension auf monatlich 900 € reduzieren solle, solange dieser weiterhin als Geschäftsführer der GmbH mit Gehalt tätig sei; in gleicher Höhe reduziere sich sein derzeitiges Aktivgehalt (volle Anrechnung). Zugleich solle sich die vorgesehene volle monatliche Pension angemessen erhöhen, und zwar um monatlich 0,5 %. Ab Januar 2010 sollte T dann als freier Mitarbeiter tätig sein und Versorgungsbezüge beziehen.

Im Dezember 2009 übertrug die GmbH die gegenüber T bestehende Versorgungsverpflichtung gegen Zahlung einer als Betriebsausgabe gebuchten Einmalprämie i.H.v. rd. 644 T€ auf eine Unterstützungskasse und löste ihre Pensionsrückstellung i.H.v. 573 T€ für T gewinnwirksam auf.

Das Finanzamt vertrat dazu die Auffassung, dass die Zusage, die Versorgungsbezüge wegen der Weiterbeschäftigung Ts als Geschäftsführer um monatlich 0,5 % zu erhöhen, eine Anpassung der künftigen Rentenleistungen darstelle, weil sie unmittelbar vor Fälligkeit der Leistungen auf Grund der maßgeblichen Pensionszusage aus dem Jahr 1991 getroffen worden sei. Wegen Verstoßes gegen das bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu beachtende Rückwirkungsverbot führe diese Anpassung im Grundsatz zu einer vGA. Demzufolge hätten bei der Übertragung der Versorgungsverpflichtung auf die Unterstützungskasse grundsätzlich keine höheren Versorgungsansprüche zu Grunde gelegt werden dürfen als die bei Erreichen des vertraglichen Pensionsalters zugesagten. Im Streitfall wurden daher (unter Berücksichtigung einer Anpassung an die Steigerung der allgemeinen Lebenshaltungskosten um 1,2 %) von der Zahlung an die Unterstützungskasse rd. 29 T€ als vGA gewertet.

Das FG hat die dagegen gerichtete Klage der GmbH abgewiesen und wie folgt argumentiert:

- Zuwendungen eines Trägerunternehmens für Versorgungsleistungen an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer sind nicht abziehbar, wenn sich die Versorgungsleistungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit als vGA darstellen würden.

- Auf Grund des Rückwirkungsverbots sind nachträgliche Pensionszusagen gegenüber einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ebenso untersagt wie die nachträgliche Erhöhung von Pensionszahlungen, wenn die Zusage für bereits in der Vergangenheit geleistete Dienste erteilt wird. Derartige nachträgliche Vereinbarungen führen grundsätzlich zur Annahme einer vGA.
- Versorgungszusagen einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter sind i.d.R. dann gesellschaftsrechtlich veranlasst (und damit vGA), wenn die Zusage bei Erteilung nicht mehr erdienbar ist, d.h., wenn die Pensionszusage erst nach dem 60. Lebensjahr erteilt worden ist bzw. wenn der Zeitraum zwischen dem Zeitpunkt der Zusage der Pension und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand (vorgesehene Dienstzeit) nicht mindestens 10 Jahre beträgt.
- Diesen Alters- bzw. Zeitgrenzen für die Erdienbarkeit ist auch in den Fällen der nachträglichen Erhöhung einer bereits erteilten Pensionszusage eine ebenso starke Indizwirkung wie bei Erstzusagen beizumessen.
- Die im Streitfall vorgenommene Erhöhung der zu gewährenden Zahlung (monatlich 0,5 %) ist nach Auffassung des FG zwar durchaus angemessen. Gleichwohl liege eine vGA vor, weil keine Anrechnung der Pension auf die Geschäftsführerbezüge im Sinne eines echten „Verlusts“ von Teilen der bereits von T erdienten Altersrente vereinbart worden war.
- Steuerunschädlich wäre allerdings die unveränderte Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers nach Erreichen des vereinbarten Pensionsalters unter gleichzeitiger Auszahlung einer Pension im Falle der vollen Anrechnung der Pension auf das Aktivgehalt (oder umgekehrt) möglich.
- Die höchstrichterlich noch nicht entschiedene Frage, ob eine Rentenerhöhung zum Ausgleich einer auf Grund der Weiterbeschäftigung des Gesellschafter-Geschäftsführers verkürzten Bezugsdauer unabhängig von den allgemeinen Grundsätzen des erforderlichen Erdienungszeitraums steuerlich anzuerkennen ist, hat das FG Köln eindeutig verneint.

Hinweis:

Zwar hat das FG die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Fortbildung des Rechts zugelassen, das Urteil ist mittlerweile aber rechtskräftig geworden.

Der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu prüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2017 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

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

(a) Übergreifende Fragen

- **Rückabwicklung eines eine vGA auslösenden Vorgangs führt nicht zur Rückgängigmachung der vGA:** Mit Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen 3 K 1157/16, EFG 2017, 1440) hat das FG Nürnberg in Fortführung der BFH-Rechtsprechung bestätigt, dass die Rückabwicklung eines eine vGA auslösenden Vorgangs nicht zur Rückgängigmachung dieser vGA führt. Im konkreten Streitfall konnten die Rechtsfolgen der (aus einer unentgeltlichen Geschäftsanteilsübertragung herrührenden) vGA nicht dadurch rückgängig gemacht werden, dass der zur vGA führende Geschäftsvorfall nachträglich wieder aufgehoben wurde. Die Rückabwicklung hebt den ursprünglichen Vertrag nicht auf und wirkt daher nicht auf die Vergangenheit zurück, sondern nur für die Zukunft.

Hinweis:

Von einer solchen Rückabwicklung getrennt zu sehen sind Gestaltungen, bei denen die Vertragsparteien bei Übertragungen nach § 17 EStG eine bestimmte steuerliche Lastenverteilung ausdrücklich zum Vertragsgegenstand machen. Eine solche Gestaltung kann nach der BFH-Rechtsprechung dazu führen, dass ausnahmsweise doch eine steuerliche Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Veräußerung - wegen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage - zu bejahen ist.

- **Zurechnung einer vGA an nahestehende Person bei behauptetem Treuhandverhältnis:** Mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 32/14, DStZ 2017, 584 = GmbHR 2017, 993) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zu Treuhandverhältnissen fortgeführt und dabei zwei Aspekte hervorgehoben, die die Thematik der vGA betreffen:

Treuhandabrede: Eine abweichende Zurechnung von Einkünften zu einem Treugeber setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der (weisungsgebundene) Treuhänder ausschließlich für Rechnung des (weisungsbefugten) Treugebers handelt.

Nahestehende Person: Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung kann eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht - unabhängig davon, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat.

Hinweis:

Gerade bei Prüfung der Frage, ob überhaupt ein Treuhandverhältnis vorliegt, ist nach der BFH-Rechtsprechung ein strenger Maßstab anzulegen. Besonders strenge Anforderungen an den Nachweis eines Treuhandverhältnisses sind auf Grund der Notwendigkeit des Fremdvergleichs bei nahen Angehörigen zu stellen.

(b) Geschäftsführerverträge

- **Vereinbarungen zu Arbeitszeitkonten bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH als vGA:** Bereits

mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hatte der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (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 zur Annahme einer vGA.

Diese zu einem Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer ergangene Rechtsprechung hat das FG Rheinland-Pfalz mit seinem Urteil vom 21.12.2016 (Aktenzeichen 1 K 1381/14, EFG 2017, 420) für den Fall fortgeführt, dass es mehrere Gesellschafter-Geschäftsführer gibt. Im Ergebnis geht das FG auch vom Vorliegen von vGA aus, wenn mehrere Geschäftsführer bestellt sind, da diese die durch ihre Gesamtausstattung abgegoltenen notwendigen Arbeiten selbst dann erledigen müssten, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten oder über diese hinaus erfordere („Allzuständigkeit jedes einzelnen Geschäftsführers“). Die Nichtanerkennung von Arbeitszeitkonten betreffe sowohl beherrschende als auch nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer.

(c) Pensionszusagen

- **Kein Mindest-Pensionsalter für die Bildung einer Pensionsrückstellung zu Gunsten beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer:** Mit Urteil vom 11.9.2013 (Aktenzeichen I R 72/12, BStBl II 2016, 1008) hatte der BFH entschieden, dass die steuerliche Anerkennung der Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kein Mindestalter voraussetzt. Der BFH hatte dazu festgestellt, dass § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 EStG für die Berechnung der Pensionsrückstellung gerade kein Mindestpensionsalter vorgibt, sondern lediglich auf den in der Versorgungsvereinbarung vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles abstellt.

Mit BMF-Schreiben vom 9.12.2016 (BStBl II 2016, 1427) hat die Finanzverwaltung nunmehr dieses Urteil für allgemein in allen noch offenen vergleichbaren Fällen anwendbar erklärt. D.h., dass in diesen Fällen für die Bewertung der Pensionsrückstellung künftig der vorgesehene Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalles zu Grunde zu legen ist; ein Mindestpensionsalter ist dabei - auch bei beherrschenden Gesellschaftern - nicht zu berücksichtigen.

Die genannten Grundsätze gelten allerdings ausschließlich für die **bilanzielle Behandlung** der Rückstellung. Weiterhin ist eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Pensionsverpflichtung und somit das Vorliegen einer vGA zu prüfen. Insoweit wird im BMF-Schreiben geregelt, dass **vGA** dann anzunehmen sein sollen, wenn für Neuzusagen nach dem 9.12.2016 eine geringere vertragliche Altersgrenze als 67 Jahre vereinbart wird. Für ältere Versorgungszusagen sei das 65. Lebensjahr maßgebend. Sollte die vertragliche Vereinbarung in Altfällen noch darunter liegen, dürfe bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das nach dem 9.12.2016 beginnt, ohne nachteilige steuerliche Folgen auf das 65. Lebensjahr angehoben werden, um die Annahme von vGA zu vermeiden.

Hinweis:

In der Praxis ist bei bestehenden älteren Versorgungszusagen nun zu prüfen,

ob zur Vermeidung der Annahme von vGA (zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung) auf das 65. Lebensjahr angehoben werden soll – im Regelfall wird dies bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren noch in 2017 erfolgen müssen.

- **VGA bei Pensionszahlungen und gleichzeitigem Beratervertrag für einen ausgeschiedenen Gesellschafter-Geschäftsführer:** Mit seinem Urteil v. 6.9.2016 (Aktenzeichen 6 K 6168/13, EFG 2016, 1916) hat das FG Berlin-Brandenburg entschieden, dass die parallele Zahlung von Gehalt und Pension an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der die vereinbarte Altersgrenze erreicht hat, zu einer vGA führt, und dass dies gleichermaßen für einen Beratervertrag gilt, in dessen rechtlichem Rahmen tatsächlich die bisherige Geschäftsführungstätigkeit fortgesetzt wird (der Beratervertrag also die Fortführung der Geschäftsführertätigkeit verdecken soll), wenn die Zahlung der „Beratungshonorare“ nicht auf die Pensionszahlungen angerechnet wird.

Als Kriterien für eine verdeckte Geschäftsführertätigkeit nennt das FG z.B. die zeitlich unmittelbare Fortführung der bisherigen Geschäftsführertätigkeit als „Berater“, die Vereinbarung eines pauschalen Honorars und die lediglich allgemein gehaltene Vereinbarung der Aufgaben des Beraters.

Hinweis:

Die bislang schon bewährte Gestaltung, einen ausgeschiedenen Geschäftsführer über einen Beratervertrag an die GmbH zu binden, ist auch nach dieser FG-Entscheidung weiterhin zulässig. Allerdings ist zu beachten, dass die GmbH die Beweislast für den Nachweis der Beratertätigkeit trägt, die i.Ü. einem Fremdvergleich standhalten sollte. Daher ist neben einer – wie üblich – sorgfältigen Dokumentation zu empfehlen, die Aufgaben des Beraters nicht bloß allgemein zu umschreiben und pauschal zu honorieren, sondern auf konkrete Projekte zu beschränken und hierfür jeweils separate Beratungshonorare zu vereinbaren. Zur Verhinderung von vGA kommt allerdings auch eine Anrechnung des Geschäftsführergehalts eines weiterhin tätigen Geschäftsführers auf die Pension in Betracht oder ein Hinausschieben der Pensionszahlungen bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit. Im Einzelfall sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

(d) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH/Minderungen des GmbH-Vermögens

- **VGA bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer (Gesellschaftsebene):** Mit Datum vom 27.7.2016 hat der BFH drei Urteile (Aktenzeichen I R 8/15, BStBl II 2017, 214; I R 12/15, BStBl II 2017, 217, und I R 71/15, www.stotax-first.de) gefällt, in denen er sich jeweils mit der Frage befasst hat, ob bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer vGA vorliegen. Im Ergebnis hat der BFH in allen drei Streitfällen das Vorliegen von vGA bejaht und zur Begründung ausgeführt, dass die Miete die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken müsse (= Kostenmiete), was aber in den Streitfällen jeweils weder vereinbart noch durchgeführt worden war. In Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH für alle drei Streitfälle entschieden, dass Kapitalgesellschaften steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen und daher bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH bzw. eines Gebäudeteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA vorliegt. Auf eine Marktüblichkeit der Miethöhe könne nicht abgestellt werden. Dies solle i.Ü. auch für „durchschnittliche Immobilien“ und auch bei nur teilweiser

Vermietung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gelten.

Hinweis:

In seiner Begründung weist der BFH explizit darauf hin, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bestrebt wäre, die Gewinne der Kapitalgesellschaft zu maximieren - und deshalb grundsätzlich kein EFH zur Weitervermietung anschaffen würde, wenn die Miete nicht die Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag abdecken würde. Auch gelten im Zusammenhang mit der Prüfung einer vGA generell andere Grundsätze als für die Einkunftserzielungsabsicht bei Vermietung und Verpachtung, so dass auch vorübergehende Verluste in einer Anlaufphase grundsätzlich nicht hingenommen werden können.

In einschlägigen Praxisfällen ist i.Ü. nach der BFH-Rechtsprechung zu beachten, dass die Grundlage der Berechnung der Kostenmiete (immer noch) die Zweite Berechnungsverordnung (unter Berücksichtigung der Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals) ist, und zwar noch erhöht um einen angemessenen Gewinnaufschlag, der in einer Höhe von 5 % vom BFH nicht beanstandet wurde.

- **vGA bei nicht kostendeckender Vermietung eines EFH an den Gesellschafter-Geschäftsführer (Gesellschafterebene):** Während die einschlägigen Urteile des BFH vom 27.7.2016 die Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft betrafen, hat sich das FG Berlin-Brandenburg mit seinem Beschluss vom 24.4.2017 (Aktenzeichen 10 V 1044/17, EFG 2017, 1087) mit der Bewertung der vGA und damit mit der Besteuerung auf der Ebene der Gesellschafter befasst. Dabei hat das FG entschieden, dass eine vGA auf der Ebene der Gesellschafter in den Fällen der Überlassung von Wirtschaftsgütern in der Höhe anzusetzen ist, in der bei der Kapitalgesellschaft eine vGA zu berücksichtigen sei, denn hier liege der Vermögensvorteil des Gesellschafters nicht etwa in einer verbilligten Nutzung des Wirtschaftsguts, sondern darin, dass er dieses nicht selbst anschaffen und unterhalten müsse. Im Streitfall waren daher die Kapitaleinkünfte in Höhe der Kostenmiete anzusetzen, da auch die vGA auf der Ebene der GmbH nach der Kostenmiete zu bewerten war. Auch auf Ebene des Gesellschafters wird somit beim Ansatz der vGA als Kapitalertrag nicht auf die ortsübliche Miethöhe abgestellt.

Hinweis:

Das FG Berlin-Brandenburg hat die Beschwerde zum BFH zugelassen, weil die Frage, wie in den Fällen der Überlassung von WG an Gesellschafter von Kapitalgesellschaften die vGA auf der Ebene des Gesellschafters zu bewerten ist, von grundsätzlicher Bedeutung ist (Beschw. eingel., Aktenzeichen des BFH: VIII B 50/17). Auch wenn diese Frage also noch nicht endgültig entschieden ist, sollte im konkreten Fall das steuerliche Risiko abgeschätzt werden.

- **vGA in Folge einer unangemessen verzinsten Darlehensgewährung:** Mit Urteil vom 25.4.2016 hat das FG München (Aktenzeichen 7 K 1252/14, EFG 2017, 753) die BFH-Rechtsprechung fortgeführt und entschieden, dass eine vGA dann vorliegt, wenn eine GmbH ihrem Gesellschafter (oder einer nahestehenden Person) ein Darlehen zu einem (im Streitfall unüblich niedrigen) Zins gewährt, dessen Höhe auf der Basis des 1-Jahres-Euribor zuzüglich einer Marge von 0,6 % ermittelt wird.

Hinweis:

In der Praxis ist zu beachten, dass das FG München festgestellt hat, dass bei der Darlehensgewährung einer GmbH an ihren Gesellschafter bzw. an diesem nahestehende Personen die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze des angemessenen Zinssatzes bilden.

Insoweit ist auch das Urteil des FG Köln v. 29.6.2017 (Aktenzeichen 10 K 771/16, www.stotax-first.de, Rev. BFH: I R 62/17) zu beachten. Das Gericht hat entschieden, dass die Differenz zwischen dem angemessenen Zinsbetrag und dem tatsächlich gezahlten Zins als vGA zu versteuern ist, wenn Gesellschafter einen höheren als den angemessenen Zins erhalten. Entscheidend für die Ermittlung des angemessenen Zinssatzes ist der Fremdvergleich. Im Urteilsfall hat das FG hinsichtlich des Fremdvergleichs auf bestehende Bankkredite der GmbH zurückgegriffen. Die GmbH hatte für ein bei einem Bankenconsortium aufgenommenen Darlehen durchschnittlich 4,78 % Zinsen bezahlt. Dies sei der Maßstab, an dem sich der Zinssatz für das von der Muttergesellschaft aufgenommene Darlehen messen lassen muss.

Auslandreisekosten und Abgabe- und Zahlungstermine 2018

45 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2018 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben vom 8.11.2017 (Aktenzeichen IV C 5 - S 2353/08/10006 :008) bekannt gegeben wurden. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

46 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind - ebenso wie die Inlandspauschalen - nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 31,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

47 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise

unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten ⁿ
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	41	28	125
Äthiopien	27	18	86
Äquatorialguinea	36	24	166
Albanien	29	20	113
Algerien	51	34	173
Andorra	34	23	45
Angola	77	52	265
Antigua und Barbuda	53	36	117
Argentinien	34	23	144
Armenien	23	16	63
Aserbaidshjan	30	20	72
Australien			
- Canberra	51	34	158
- Sydney	68	45	184
- im Übrigen	51	34	158
Bahrain	45	30	180
Bangladesch	30	20	111
Barbados	58	39	179
Belgien	42	28	135
Benin	40	27	101
Bolivien	30	20	93
Bosnien und Herzegowina	18	12	73
Botsuana	40	27	102
Brasilien			
- Brasilia	57	38	127
- Rio de Janeiro	57	38	145
- Sao Paulo	53	36	132
- im Übrigen	51	34	84

Brunei	48	32	106
Bulgarien	22	15	90
Burkina Faso	44	29	84
Burundi	47	32	98
Chile	44	29	187
China			
- Chengdu	35	24	105
- Hongkong	74	49	145
- Kanton	40	27	113
- Peking	46	31	142
- Shanghai	50	33	128
- im Übrigen	50	33	78
Costa Rica	46	31	93
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	58	39	143
Dominica	40	27	94
Dominikanische Republik	45	30	147
Dschibuti	65	44	305
Ecuador	44	29	97
El Salvador	44	29	119
Eritrea	46	31	81
Estland	27	18	71
Fidschi	34	23	69
Finnland	50	33	136
Frankreich			
- Lyon	53	36	115
- Marseille	46	31	101
- Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	152
- Straßburg	51	34	96
- im Übrigen	44	29	115
Gabun	62	41	278
Gambia	30	20	125
Georgien	35	24	88
Ghana	46	31	174
Grenada	51	34	121
Griechenland			
- Athen	46	31	132
- im Übrigen	36	24	89
Guatemala	28	19	96
Guinea	46	31	118
Guinea-Bissau	24	16	86
Guyana	41	28	81
Haiti	58	39	130
Honduras	48	32	101

Indien			
- Chennai	34	23	87
- Kalkutta	41	28	117
- Mumbai	32	21	125
- Neu Delhi	50	33	144
- im Übrigen	36	24	145
Indonesien	38	25	130
Iran	33	22	196
Irland	44	29	92
Island	47	32	108
Israel	56	37	191
Italien			
- Mailand	39	26	156
- Rom	52	35	160
- im Übrigen	34	23	126
Jamaika	54	36	135
Japan			
- Tokio	66	44	233
- im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	46	31	126
Kambodscha	39	26	94
Kamerun	50	33	180
Kanada			
- Ottawa	47	32	142
- Toronto	51	34	161
- Vancouver	50	33	140
- im Übrigen	47	32	134
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	39	26	109
Katar	56	37	170
Kenia	42	28	223
Kirgisistan	29	20	91
Kolumbien	41	28	126
Kongo, Republik	50	33	200
Kongo, Demokratische Republik	68	45	171
Korea, Demokratische Volksrepublik	39	26	132
Korea, Republik	58	39	112
Kosovo	23	16	57
Kroatien	28	19	75
Kuba	46	31	228
Kuwait	42	28	185
Laos	33	22	96
Lesotho	24	16	103

Lettland	30	20	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100
Liechtenstein	53	36	180
Litauen	24	16	68
Luxemburg	47	32	130
Madagaskar	34	23	87
Malawi	47	32	123
Malaysia	34	23	88
Malediven	52	35	170
Mali	41	28	122
Malta	45	30	112
Marokko	42	28	129
Marshall Inseln	63	42	70
Mauretanien	39	26	105
Mauritius	54	36	220
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	41	28	141
Mikronesien	56	37	74
Moldau, Republik	24	16	88
Monaco	42	28	180
Mongolei	27	18	92
Montenegro	29	20	94
Mosambik	42	28	147
Myanmar	35	24	155
Namibia	23	16	77
Nepal	28	19	86
Neuseeland	56	37	153
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	46	31	119
Niger	41	28	89
Nigeria	63	42	255
Norwegen	80	53	182
Österreich	36	24	104
Oman	60	40	200
Pakistan			
- Islamabad	30	20	165
- im Übrigen	27	18	68
Palau	51	34	166
Panama	39	26	111
Papua-Neuguinea	60	40	234
Paraguay	38	25	108
Peru	30	20	93
Philippinen	30	20	107
Polen			

- Breslau	33	22	92
- Danzig	29	20	77
- Krakau	28	19	88
- Warschau	30	20	105
- im Übrigen	27	18	50
Portugal	36	24	102
Ruanda	46	31	141
Rumänien			
- Bukarest	32	21	100
- im Übrigen	26	17	62
Russische Föderation			
- Jekatarinenburg	28	19	84
- Moskau	30	20	110
- St. Petersburg	26	17	114
- im Übrigen	24	16	58
Sambia	36	24	130
Samoa	29	20	85
San Marino	34	23	75
São Tomé - Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
- Djidda	38	25	234
- Riad	48	32	179
- im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
- Genf	64	43	195
- im Übrigen	62	41	169
Senegal	45	30	128
Serbien	20	13	74
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	45	30	103
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	85
Slowenien	33	22	95
Spanien			
- Barcelona	32	21	118
- Kanarische Inseln	32	21	98
- Madrid	41	28	113
- Palma de Mallorca	32	21	110
- im Übrigen	29	20	88
Sri Lanka	42	28	100
St. Kitts und Nevis	45	30	99
St. Lucia	54	36	129
St. Vincent und die Grenadinen	52	35	121
Sudan	35	24	115

Südafrika			
- Kapstadt	27	18	112
- Johannesburg	29	20	124
- im Übrigen	22	15	94
Südsudan	34	23	150
Suriname	41	28	108
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	26	17	67
Taiwan	51	34	126
Tansania	47	32	201
Thailand	32	21	118
Togo	35	24	108
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	54	36	164
Tschad	64	43	163
Tschechische Republik	35	24	94
Türkei			
- Istanbul	35	24	104
- Izmir	42	28	80
- im Übrigen	40	27	78
Tunesien	40	27	115
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	35	24	129
Ukraine	32	21	98
Ungarn	22	15	63
Uruguay	44	29	109
Usbekistan	34	23	123
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	47	32	120
Vereinigte Arabische Emirate	45	30	155
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
- Atlanta	62	41	175
- Boston	58	39	265
- Chicago	54	36	209
- Houston	63	42	138
- Los Angeles	56	37	274
- Miami	64	43	151
- New York City	58	39	282
- San Francisco	51	34	314
- Washington, D.C.	62	41	276
- im Übrigen	51	34	138
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und			

Nordirland			
- London	62	41	224
- im Übrigen	45	30	115
Vietnam	38	25	86
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	45	30	116

48 Wichtige Steuertermine 2018¹

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

Monat	Termin ¹	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (15.1.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Lohn- und Kirchensteuer - Jahresanmeldung 2017	12/2017	IV/2017
	25.1./29.1.	Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2017 1/2018	
Februar	12.2. (15.2.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2018 12/2017	IV/2017
	12.2. (15.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung Umsatzsteuer 2018		
	15.2. (19.2.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		I/2018
	15.2. 16.2.	Sozialversicherung - Jahresmeldung 2017 Ablauf Einreichungsfrist der UV-Jahresmeldung 2017		
	22.2./26.2.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2018	
März	12.3. (15.3.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2018 1/2018	
	23.3./27.3.	Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2018	I/2018
April	10.4. (13.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2018 2/2018	I/2018
	24.4./26.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2018	
Mai	11.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2018 3/2018	I/2018
	15.5. (18.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		II/2018
	25.5./29.5. ²	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2018	
Juni	11.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2018 4/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2018

	25.6./27.6.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2018	
Juli	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2018	II/2018
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2018	
	3.7. (6.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	25.7./27.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2018	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2018	II/2018
	15.8. ^{2a} (20.8.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		III/2018
	27.8./29.8.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2018	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2018
	24.9./26.9.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2018	
Oktober	10.10. (15.10.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2018	III/2018
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2018	
	25.10./29.10.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2018	
November	12.11. (15.11.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2018	III/2018
	15.11. (19.11.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		IV/2018
	26.11./28.11.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2018	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		IV/2018
	19.12./21.12.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2018	

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise. ² In Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, sowie einigen Gemeinden in Sachsen und Thüringen ist der 31.5. ein gesetzlicher Feiertag (Fronleichnam). In diesem Fall verschiebt sich der Termin auf den 24.5./28.5. ^{2a} 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./20.8. ³ Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. ⁴ Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (v.a. von Kapitalgesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen) 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. Zufluss gilt als an dem Tage erfolgt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

49 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. Anmeldungszeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 5 000 €** betragen hat (angehoben zum 1.1.2017 mit dem Zweiten Bürokratieentlastungsgesetz).

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 5 000 €**, **aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldungszeitraum. 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 Anmeldungszeitraum (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 Stpfl. 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, 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.

Mit freundlichen Grüßen


J. Varga
Steuerberater