

Ausgabe Nr. 8/2016

Datum 25.11.2016

Themen dieser Ausgabe

Steuerliche Hinweise zum Jahreswechsel 2016/2017

- **Aktuelle Gesetzgebung**
- **Anhebung des Mindestlohns**
- **Bilanzpolitik**
- **Investitionsabzugsbetrag**
- **Anpassungsbedarf bei Registrierkassen**

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

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

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

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT·STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN	1
1. Anhebung von Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag ab 1.1.2017	1
2. Ansatz von Krankenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben	1
3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen	1
4. Frist für die Altersvorsorgezulage 2014	2
II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER	2
1. Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2017	2
2. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017	2
3. Sachbezugswerte für 2017	3
4. Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2012	3
III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER	3
1. Anpassung der Steuervorauszahlungen	3
2. Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument	4
3. Bei hohen Nachzahlungen in der Umsatzsteuererklärung drohen Hinterziehungszinsen	4
4. Kleinunternehmerregelung bei nachträglich festgestellter geringfügiger Überschreitung der Vorjahresumsatzgrenze nicht anwendbar	5
5. Beachtung der getrennten Aufzeichnungspflichten insbesondere für Geschenke und Bewirtungsaufwendungen	5
6. Künstlersozialabgabe sinkt 2017	5
7. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz	6
8. Aktueller und zukünftiger Anpassungsbedarf bei Registrierkassen	6
9. Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten	6
10. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden	7
11. Erteilung von Fahrschulunterricht umsatzsteuerfrei?	7
12. Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen einer geprüften Heilpädagogin	7
13. Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel	8
14. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung	9
IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN	9
1. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten	9
2. GmbH & Co. KG: Änderungen durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz	9
V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFTEN	10
1. Verlust aus privaten Kapitalanlagen	10
2. Anpassung von Freistellungsaufträgen	10
VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER	10
1. Werbungskostenabzug für 2016 sichern	10
2. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb der Immobilie	11
3. Vorbereitende Werbungskosten	11
4. Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Thüringen	11
VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER	12
1. Neues aus der Gesetzgebung	12
2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel	14
3. Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter	16
4. VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)	18
VIII. ABGABE- UND ZAHLUNGSTERMINE 2017	20
1. Wichtige Steuertermine 2017	20

I. Für alle Steuerpflichtigen

1. Anhebung von Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag, Kindergeld und Kinderzuschlag ab 1.1.2017

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

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

Hinweis:

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

2. Ansatz von Krankenversicherungsbeiträgen als Sonderausgaben

a) Erstattete Krankenversicherungsbeiträge mindern Sonderausgabenabzug

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

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

Hinweis:

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

b) Selbst getragene Krankheitskosten können nicht als Sonderausgaben abgezogen werden

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

Hinweis:

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

3. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

Nach wie vor strittig ist die Auslegung der gesetzlichen Voraussetzung, dass die Handwerkerleistung „in einem Haushalt“ des Stpfl. erbracht werden müssen. Von den Finanzgerichten wird der Begriff des „Haushalts“ zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, so dass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Grundstücksgrenze abgesteckt wird. So ist aktuell vor dem

Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 18/16 die Frage anhängig, ob die Steuerermäßigung für von der öffentlichen Hand erhobene Baukostenzuschüsse zu gewähren ist, die für die Herstellung der öffentlichen Abwasserentsorgungsanlage verlangt werden, an die das Grundstück angeschlossen wird, soweit dies auf Arbeitskosten entfällt. Die Vorinstanz (Finanzgericht Sachsen vom 12.11.2015, Aktenzeichen 8 K 194/15) hat dies bejaht, so dass in vergleichbaren Fällen die Steuerermäßigung begehrt werden sollte. Im Urteilsfall wurden die Arbeitskosten mit 60 % geschätzt.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2016 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2016 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine **Rechnung** vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die Rechnung noch in 2016 durch **Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2016 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2016 Abschlagszahlungen geleistet werden, wobei dies steuerlich voraussetzt, dass hierüber eine entsprechende Rechnung vorliegt. Sofern die Höchstgrenzen in 2016 bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2017 erfolgen.

4. Frist für die Altersvorsorgezulage 2014

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

Handlungsempfehlung:

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

II. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

1. Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2017

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

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 8,50 € und 8,84 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2017 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-

Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiterhin eingehalten wird.

2. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017

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

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

Hinweis:

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

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

Der Beitragssatz zur **Krankenkasse** beträgt unverändert 14,6 %. Der Arbeitgeberanteil beträgt 7,3 %. Der Arbeitnehmeranteil beträgt im Grundsatz auch 7,3 %.

Allerdings können die Krankenkassen vom Versicherten einkommensabhängige Zusatzbeiträge erheben. In-soweit können sich zum 1.1.2017 Veränderungen ergeben.

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

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

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

3. Sachbezugswerte für 2017

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 Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			mtl.	tgl.	mtl.	tgl.
2017	241,00 €	223,00 €	51,00 €	1,70 €	95,00 €	3,17 €
2016	236,00 €	223,00 €	50,00 €	1,67 €	93,00 €	3,10 €

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.

4. Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2012

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum

Jahresende eine Einkommensteuer-Veranlagung für 2012 beantragen (sog. Antragsveranlagung). Da der 31.12.2016 ein Samstag ist, verlängert sich die Frist bis zum Ablauf des 2.1.2017. 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, 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 Einkommensteuererklärung 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 (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 veranlagern 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 die Steuerklasse IV kam zusammen mit einem Faktor zur Anwendung.
4. Auf der Lohnsteuerkarte sind Freibeträge eingetragen.

III. Für Unternehmer und Freiberufler

1. Anpassung der Steuervorauszahlungen

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

Hinweis:

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

2. Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument**a) Beachtung der Größenmerkmale**

Für zukünftige Investitionen haben kleinere bis mittelgroße Betriebe die Möglichkeit, steuerlich einen **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (höchstens drei Jahre vor der geplanten Anschaffung oder Herstellung) bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Durch dieses Vorgehen entsteht im Ergebnis eine Verschiebung der Steuerlast und somit eine Förderung der Investitionstätigkeit. Sonderabschreibungen sind zudem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich.

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

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

Handlungsempfehlung:

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

b) Nachweis der Investitionsabsicht nicht mehr erforderlich

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

Investitionszeitraums sei ein Indiz für das Bestehen der Investitionsabsicht.

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

Nach dem **ab 1.1.2016 geltenden Rechtsstand** ist das Merkmal der Investitionsabsicht entfallen. Dies wird dadurch kompensiert, dass bei tatsächlicher Nichtdurchführung der Investition der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend rückgängig gemacht wird, verbunden mit der allgemeinen Verzinsung der sich dann ergebenden Mehrsteuer von 6 % p.a. nach Ablauf der Karenzzeit von 14 Monaten. Im Ergebnis kann daher nunmehr der Stpfl. Abzugsbeträge für künftige Investitionen im beweglichen Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von 200 000 € gewinnmindernd abziehen, ohne die Absicht der Investition zu haben und die Funktion des Wirtschaftsguts benennen zu müssen. Der Investitionsabzugsbetrag kann mit hoher Flexibilität zur Glättung von Progressionsspitzen oder als „Kredit“ des Finanzamts genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

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

3. Bei hohen Nachzahlungen in der Umsatzsteuererklärung drohen Hinterziehungszinsen

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

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist festzuhalten, dass nicht jede Nachzahlung in der genannten Form einer Steuerhinterziehung gleichzusetzen ist und damit Hinterziehungszinsen auslöst. Denn gerade die Umsatzsteuer ist ein Massengeschäft und extrem komplex, so dass Fehler bzw. Fehlurteilungen nicht auszuschließen sind. Dennoch

sollte tunlichst darauf geachtet werden, dass nach Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember möglichst wenige Abschlussbuchungen mit umsatzsteuerlicher Konsequenz vorgenommen werden. Lässt sich eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung oder eine deutliche Abschlusszahlung in der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht vermeiden, so sollte mit deren Abgabe unmittelbar eine Erläuterung des Zustandekommens der Differenz erfolgen. Dies sollte auch dann geschehen, wenn sich eine Erstattung ergibt.

4. Kleinunternehmerregelung bei nachträglich festgestellter geringfügiger Überschreitung der Vorjahresumsatzgrenze nicht anwendbar

Das Finanzgericht Sachsen-Anhalt hat mit Beschluss vom 26.7.2016 (Aktenzeichen 4 V 1379/15) festgestellt, dass die Umsatzgrenze von maximal 17 500 € Vorjahresumsatz als Voraussetzung für die Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer starr ist. Auch ein geringfügiges Überschreiten schließt die Anwendung dieser Regelung aus, wobei Umfang und Umstände des Überschreitens sowie ein Verschulden insoweit ohne Bedeutung sind. Im Urteilsfall erfolgte im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung eine Hinzuschätzung zu den bisher erklärten Vorjahresumsätzen, welche zu einem geringfügigen Überschreiten dieser Grenze führte. Das Finanzamt veranlagte den Stpfl. für das Folgejahr deshalb unter Anwendung der Regelbesteuerung, was nun vom Finanzgericht bestätigt wurde. Zwar habe der Unternehmer bereits zu Beginn eines jeden Jahres zu prüfen, ob er der Regelbesteuerung unterliege. Bei der Ermittlung der Vorjahresumsätze trage er jedoch das Risiko der zutreffenden Ermittlung. Stellt sich z.B. auf Grund einer Außenprüfung nachträglich heraus, dass die Höhe des Vorjahresumsatzes die Umsatzgrenze von 17 500 € überschritten hat, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung für das Folgejahr nicht mehr vor.

Handlungsempfehlung:

Kommt die Kleinunternehmerregelung im Nachhinein nicht zur Anwendung, so ist aus den getätigten Umsätzen Umsatzsteuer herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen. In diesen Fällen zeigt das Finanzgericht aber einen möglichen Ausweg auf: Wenn der Unternehmer von einem Nichtüberschreiten ausgegangen ist und deswegen die Kleinunternehmerregelung weiter angewendet hat, kann ggf. eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen. Diese ist aber in einem gesonderten Billigkeitsverfahren und nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung zu überprüfen.

Dennoch sollte gerade jetzt zum Jahresende im Hinblick auf die mögliche Anwendung der Kleinunternehmerregelung in 2017 sorgfältig geprüft werden, ob die Umsätze in 2016 vollständig und richtig erfasst sind, um die Betragsgrenze sicher prüfen zu können.

5. Beachtung der getrennten Aufzeichnungspflichten insbesondere für Geschenke und Bewirtungsaufwendungen

Gesetzlich ist ausdrücklich vorgeschrieben, dass Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde, für Bewirtung von Geschäftsfreunden, für ein häusliches Arbeitszimmer und einzelne weitere nicht oder nur beschränkt abzugsfähige Betriebsausgaben einzeln und

getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezählt werden müssen. Diese **besondere Aufzeichnungspflicht** ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug. Wird dies nicht beachtet, so sind z.B. Aufwendungen für Geschenke steuerlich auch dann nicht abzugsfähig, wenn die Grenze von 35 € je Empfänger und Jahr unterschritten wird.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 12.4.2016 (Aktenzeichen 6 K 2005/11) insoweit klargestellt, dass diese Aufwendungen auf einem besonderen Konto oder mehreren besonderen Konten **innerhalb der kaufmännischen Buchführung** zu verbuchen sind. Die Trennung lediglich im Rahmen der Kostenrechnung oder einer anderen Nebenrechnung reicht nach Ansicht des Finanzgerichts nicht aus.

Hinweis:

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

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

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

6. Künstlersozialabgabe sinkt 2017

Der Abgabesatz der Künstlersozialversicherung sinkt ab dem 1.1.2017 auf 4,8 % (bisher: 5,2 %).

Hinweis:

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. Abgabepflichtig sind auch Unternehmer, die Werbung/Öffentlichkeitsarbeit für ihr eigenes Unternehmen betreiben und nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten erteilen.

Handlungsempfehlung:

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

7. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz

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

Handlungsempfehlung:

Steuerlich ist dagegen unverändert eine Abzinsung von Pensionsrückstellungen mit einem festen Rechnungszinsfuß von 6 % gesetzlich vorgeschrieben. Dadurch kommt es zu Abweichungen des Wertansatzes für die Pensionsrückstellung zwischen Handels- und Steuerbilanz. In der Praxis ist daher darauf zu achten, dass das Bewertungsgutachten zu den Pensionsverpflichtungen drei Werte ausweist, nämlich (1.) den Wert für die HGB-Bilanz auf Basis des Zehnjahresdurchschnittszinssatzes, (2.) den Wert nach HGB auf Basis des Siebenjahresdurchschnittszinssatzes und (3.) den Wert für die Steuerbilanz.

8. Aktueller und zukünftiger Anpassungsbedarf bei Registrierkassen

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

9. Vermeidung der Abzinsung von Verbindlichkeiten

Verbindlichkeiten werden in der Handelsbilanz grundsätzlich nicht abgezinst. Dies betrifft auch unverzinsliche oder niedrig verzinsliche Verbindlichkeiten. Dagegen ist für die steuerliche Gewinnermittlung gesetzlich festgelegt, dass unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von mindestens einem Jahr, die nicht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, zwingend mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen sind. Auch kurzfristig kündbare, jedoch auf eine längere Laufzeit angelegte unverzinsliche Verbindlichkeiten, deren Restlaufzeiten zum Bilanzstichtag weder bestimmt noch auch nur annähernd bestimmbar sind, sind abzuzinsen.

Diese Abzinsung und der bilanzielle Ansatz der Verbindlichkeit mit dem Barwert führt zunächst zu einem Abzinsungsertrag, der zu versteuern ist und erst in den

folgenden Jahren zu entsprechenden Aufzinsungsaufwendungen. Äußerst nachteilig sind die Folgen bei Verbindlichkeiten mit unbestimmter Laufzeit. Lässt sich die Laufzeit auch nicht im Schätzungswege ermitteln, so ist ein Abzinsungsfaktor von 0,502 zu verwenden, so dass sich zunächst ein zu versteuernder Abzinsungsertrag von fast der Hälfte des Nominalbetrags der Verbindlichkeit ergibt.

Hinweis:

Die steuerbilanzielle Abzinsungspflicht kann durch Vereinbarung einer sehr niedrigen Verzinsung verhindert werden. Schon eine Verzinsung nahe 0 % genügt nach dem Gesetzeswortlaut, um der Abzinsungspflicht zu entgehen.

Die Abzinsung wird nach der bisherigen Rechtsprechung allerdings nicht dadurch verhindert, dass erst auf den 1.1. des Folgejahres eine Zinsvereinbarung erfolgt. Insoweit hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg mit Urteil v. 10.2.2016 (Aktenzeichen 11 K 12058/13) entschieden, dass eine solche Vereinbarung nach dem Bilanzstichtag nicht auf den Bilanzstichtag zurückwirkt, also bei der Bilanzierung auf den Bilanzstichtag nicht zu berücksichtigen ist. Auch rückwirkend getroffene Zinsvereinbarungen werden nicht anerkannt.

Handlungsempfehlung:

Insofern besteht ggf. bis zum Bilanzstichtag Handlungsbedarf.

10. Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

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

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

dann ausscheiden, wenn sich die Ausstattungsmerkmale der einzelnen Nutzungsbereiche des Gebäudes deutlich voneinander unterscheiden.

Hinweis:

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

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

11. Erteilung von Fahrschulunterricht umsatzsteuerfrei?

Strittig ist, ob die Erteilung von Fahrschulunterricht (Leistungen gegenüber Fahrschülern zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klassen B und C1) der Umsatzsteuer unterliegt. Es wurde geltend gemacht, dass die Steuerbefreiung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie für von Privatlehrern erteilten Schul- oder Hochschulunterricht greife. Das Niedersächsische Finanzgericht hat dies mit Urteil vom 1.4.2016 (Aktenzeichen 11 K 10284/15) verneint, jedoch ist gegen dieses Urteil nun vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen V R 38/16 die Revision anhängig.

Hinweis:

Wegen der Tragweite dieser Frage wird wohl letztlich der Europäische Gerichtshof hierüber entscheiden, so dass noch längere Zeit Rechtsunklarheit besteht. Für die Praxis ist allerdings von Bedeutung, dass der Fahrlehrer, der über seine Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausstellt, die ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet, selbst dann, wenn sich später ergeben sollte, dass die Leistung steuerfrei ist. In diesem Fall kann also von einer Entscheidung zu Gunsten der Umsatzsteuerbefreiung nicht profitiert werden. Anders wäre dies nur dann, wenn keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt werden. Im Übrigen würde die Steuerfreiheit der Leistungen auch den Verlust des Vorsteuerabzugs, z.B. aus dem Erwerb eines Fahrschulwagens, bedeuten. In der Praxis ist also für den Einzelfall unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, wie mit dieser Rechtsunsicherheit umgegangen werden soll.

12. Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen einer geprüften Heilpädagogin

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 10.12.2015 (Aktenzeichen 16 K 253/15) entschieden, dass die Leistungen einer geprüften Heilpädagogin, die als freie Mitarbeiterin der „Lebenshilfe L gemeinnützige GmbH“ heilpädagogische Frühförderungsmaßnahmen durchführte, welche die GmbH ihrerseits gegenüber dem Träger der Sozialhilfe als Eingliederungshilfe mit einem vereinbarten Pflegesatz abrechnete, steuerfrei sind. Insoweit liege zwar keine nationale Befreiungsvorschrift vor, doch sei die Anwendung der gemeinschafts-

rechtlichen Befreiungsvorschrift zu bejahen. Die Regelung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie fordert keine Leistungsbeziehung zu den Trägern der Sozialhilfe. Entscheidend ist nur, dass die dazwischengeschaltete GmbH ihrerseits die Leistungen gegenüber den Trägern der Sozialhilfe abrechnet und deshalb wirtschaftlich eine über die Gesellschaft durchgeleitete Kostenträgerin besteht.

Hinweis:

Unter dem Aktenzeichen V R 29/16 ist nun vor dem Bundesfinanzhof die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. In der Praxis sollte sorgfältig geprüft werden, ob entsprechende Fälle verfahrensrechtlich offengehalten werden sollten. Dies nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass nun zum 31.12.2016 ein weiteres Steuerjahr verfahrensrechtlich in die Bestandskraft hineinwächst.

13. Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

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

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

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltensgestaltungen

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

- Werden noch in 2016 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2016 die **Abreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2016 für 1/12 der Jahresabschreibung. Handelt es sich um **geringwertige Wirtschaftsgüter** mit Nettoanschaffungskosten bis zu 410 €, so können diese in 2016 vollständig als Betriebsausgaben angesetzt werden.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und

sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2016 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2016 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.

- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2016 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2017.
- Mittlerweile hat die Finanzverwaltung anerkannt, dass **Abschlagszahlung nach HOAI** in der derzeit geltenden Fassung noch nicht zu einer Gewinnrealisierung führen, sondern erfolgsneutral als erhaltene Anzahlung zu buchen sind. Eine Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen tritt erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung ein.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2016 darf in der Bilanz zum 31.12.2016 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2016 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2016 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung im Jahresabschluss zum 31.12.2016.
- Aufwendungen für **Werbemaßnahmen** stellen sofort abziehbare Betriebsausgaben dar, so dass ein Vorziehen in das Jahr 2016 geprüft werden sollte.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der 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. Daher ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

14. Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

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

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

Zu beachten sind insbesondere folgende Besonderheiten:

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

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

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

Hinweis:

Bei Erteilung einer Lastschriftinzugsermächtigung ist der Abfluss unabhängig von einer späteren tatsächlichen Inanspruchnahme durch das Finanzamt und einer 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.

IV. Für Personengesellschaften

1. Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Wenn in diesen Fällen in 2016 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2016 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch in 2016 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z.B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

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

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

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

Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

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

V. Für Bezieher von Kapitaleinkünften

1. Verlust aus privaten Kapitalanlagen

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

Handlungsempfehlung:

Im Hinblick auf den anstehenden Jahreswechsel sollte geprüft werden, ob eine gezielte Veräußerung von Wertpapieren, die Buchverluste/-gewinne ausweisen,

die Verrechnung mit in 2016 bereits realisierten Veräußerungsgewinnen/-verlusten ermöglicht. So kann z.B. bereits einbehaltene Kapitalertragsteuer aus realisierten Veräußerungsgewinnen bei Realisierung eines Buchverlusts nachträglich erstattet werden.

Bestehen bei dem das Wertpapierdepot führenden Institut Verlusttöpfe, so sollte geprüft werden, ob die Verlusttöpfe übertragen werden sollten. Dies erfordert einen Antrag auf Ausstellung einer die Verluste ausweisenden Bescheinigung bei dem depotverwaltenden Kreditinstitut bis zum 15.12.2016. Liegt diese Bescheinigung vor, so kann eine Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen bei anderen Kreditinstituten im Rahmen der Steuererklärung beantragt werden. Zu beachten ist allerdings, dass wenn die Bescheinigung beantragt wird, die auszahlende Stelle diese Verluste künftig nicht mehr nutzen kann.

Handlungsempfehlung:

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

2. Anpassung von Freistellungsaufträgen

Erteilte Freistellungsaufträge können ggf. noch für 2016 geändert werden:

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

Handlungsempfehlung:

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

VI. Für Hauseigentümer

1. Werbungskostenabzug für 2016 sichern

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

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2016 vorgezogen werden.

- Es ist darauf zu achten, dass in 2016 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2016 abgerechnet und gezahlt werden, da – sofern es sich nicht um Herstellungskosten handelt – für den steuerlichen Ansatz der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.
- Fahrtkosten des Eigentümers zum Vermietungsobjekt, z.B. wegen Terminen mit Mietern, der Durchführung oder Überwachung von Reparaturen oder allgemeiner Kontrollen im Mietobjekt sollten aufgezeichnet und ausreichend dokumentiert werden. Diese Kosten können grundsätzlich mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden. Nur in seltenen Ausnahmefällen, nämlich bei ausgesprochen umfangreichen Tätigkeiten am Ort der Mietimmobilie, ist der Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit am Ort der Mietimmobilie anzunehmen, so dass nur die Entfernungspauschale zur Anwendung kommt.
- Bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen, wie z.B. monatlichen Kosten des Hausmeisters oder der Treppenhausreinigung, ist ein Ansatz des für Dezember 2016 fälligen Betrags regelmäßig dann noch in 2016 vorzunehmen, wenn die Zahlung bis zum 10.1.2017 fällig ist und bis dahin auch tatsächlich erfolgt.

Hinweis:

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

2. Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb von drei Jahren nach Erwerb der Immobilie

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

Hinweis:

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

Der Bundesfinanzhof hat in drei grundlegenden Urteilen v. 14.6.2016 (Aktenzeichen IX R 25/14, IX R 15/15 und IX R 22/15) zur Abgrenzung des steuerlichen Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten Stellung genommen. Das Gericht bestätigte eine weite Ausle-

gung des Begriffs der anschaffungsnahen Herstellungskosten. Auch Schönheitsreparaturen (z.B. Tapezieren, Anstreichen oder Kalken der Wände und Decken, Streichen von Fußböden, Heizkörper, Innen- und Außentüren sowie Fenster) und Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft zählen zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten. Nicht zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten gehören Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen, wie z.B. Heizungs- und Aufzugswartung oder Ablesekosten.

Hinweis:

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

3. Vorbereitende Werbungskosten

Fallen für eine Immobilie, die in Zukunft nach Bebauung der Einkünfteerzielung dienen soll, laufende Kosten an, wie z.B. Schuldzinsen für die Finanzierung des Erwerbs oder Planungskosten, so sind diese Kosten als vorbereitende Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Problematisch kann dies dann werden, wenn sich die Bebauung bzw. Nutzung der Immobilie über eine längere Zeit hinauszieht. Der Bundesfinanzhof hat in dem Urteil vom 1.12.2015 (Aktenzeichen IX R 9/15) hierzu herausgestellt, dass insoweit auch eine längere Frist nicht der Bebauungs- und Vermietungsabsicht entgegensteht, wenn der Stpfl. Maßnahmen ergreift, das im Streitfall unbebaute Grundstück mit dem Ziel der Vermietung zu bebauen.

Hinweis:

In solchen Fällen sollte sorgfältig dokumentiert werden, welche Maßnahmen im Hinblick auf die zukünftige Bebauung und Vermietung ergriffen worden sind und aus welchen Gründen sich das Vorhaben möglicherweise verzögert.

4. Erhöhung der Grunderwerbsteuer in Thüringen

Beim Erwerb einer Immobilie fällt Grunderwerbsteuer an. Der Grunderwerbsteuersatz kann von den einzelnen Bundesländern autonom festgelegt werden. Der Thüringer Landtag hat beschlossen, die Grunderwerbsteuer des Landes ab 1.1.2017 von derzeit 5 % auf 6,5 % zu erhöhen.

Käufe ab dem Inkrafttreten der vorgesehenen Erhöhung am 1.1.2017 werden mit dem erhöhten Steuersatz besteuert. Bei einem Kaufpreis von z.B. 300 000 € führt die Erhöhung immerhin zu einer Mehrbelastung von 4 500 € (1,5 %-Punkte). Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen und notariell beurkundeten Kaufvertrags. Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbuchs-umschreibung und die Kaufpreiszahlung haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer. Im Hinblick auf

den anstehenden Stichtag 1.1.2017 ist also der Abschluss des notariellen Kaufvertrags maßgebend.

Handlungsempfehlung:

Wegen der hohen Steuersätze sollten Kaufpreisbestandteile, welche nicht auf die Immobilie selbst, sondern z.B. auf Inventar, Möbel oder eine Einbauküche entfallen, aus dem Kaufpreis herausgerechnet und im Kaufvertrag separat ausgewiesen werden. Hierauf fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Hinweis:

Wird mit der Immobilie eine auf dessen Dach befindliche Photovoltaikanlage mitveräußert, so unterliegt diese ebenfalls nicht der Grunderwerbsteuer. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Veräußerung der Photovoltaikanlage der Umsatzsteuer unterliegt. Oftmals wird das nicht der Fall sein, da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Dies ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats für den Einzelfall zu prüfen.

VII. Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

1. Neues aus der Gesetzgebung

a) „Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“ beschlossen – rückwirkendes Inkrafttreten zum 1.7.2016

Nach zähen Verhandlungen hat der Bundesrat am 14.10.2016 der Reform der Erbschaftsteuer in Gestalt der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zugestimmt; diese Beschlussempfehlung hatte zuvor auch schon der Bundestag in seiner Sitzung am 29.9.2016 angenommen. Durch dieses Vermittlungsergebnis ist der Inhalt des zuvor schon am 24.6.2016 vom Bundestag beschlossenen, am 8.7.2016 vom Bundesrat jedoch abgelehnten Gesetzes modifiziert worden. In der Sache betrifft das Gesetzgebungsverfahren die Anpassung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen an die Anforderungen des BVerfG sowie der Modifikation der Unternehmensbewertung im Rahmen des vereinfachten Ertragswertverfahrens. Für die Gesellschafter von Kapitalgesellschaften sind – im Überblick – folgende Aspekte hervorzuheben:

- Die Neuregelungen treten **rückwirkend zum 1.7.2016** in Kraft, sind also grundsätzlich rückwirkend auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 30.6.2016 entstanden ist.
- Steuerlich begünstigt ist auch weiterhin die Übertragung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, sofern die Beteiligungsquote des Erblassers oder Schenkers mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Auch bleibt es bei der Poolungsmöglichkeit für Anteile, bei denen der Erblasser oder Schenker im Übertragungszeitpunkt zu 25 % und weniger beteiligt ist.
- Die sog. Lohnsummenregelung ist nun auch bei Betrieben mit weniger als 20 Mitarbeitern anzuwenden und greift künftig in mehreren Abstufungen ab sechs

Beschäftigten, ab elf Beschäftigten und ab sechzehn Beschäftigten. Je nach Abstufung wurden die Vorgaben an die maßgebenden Lohnsummen jedoch abgemildert.

- Bei einem Erwerb von begünstigtem Vermögen von bis zu 26 Mio. € bleibt es bei den bisherigen Begünstigungsregelungen (Regelverschonung bzw. Optionsverschonung).
- Bei Erwerben von über 26 Mio. € erfolgt eine Verschonung entweder (1.) in Form der neu eingeführten Verschonungsbedarfsprüfung, bei der unter Berücksichtigung der zur Verfügung stehenden liquiden Mittel des Privatvermögens geprüft wird, inwiefern der Erwerber die Steuer auf den Erwerb aufbringen kann, oder (2.) durch die Anwendung eines ebenso neu eingeführten Abschmelzmodells, wonach für Erwerbe von über 26 Mio. € bis zu rund 90 Mio. € ein verringerter Verschonungsabschlag gewährt wird. Wird die 90 Mio. €-Grenze überschritten, so kommt nach dieser Option keine Verschonung mehr in Betracht.
- Familiengesellschaften (zu denen Personen- und Kapitalgesellschaften zählen) mit langfristigen Vermögensbeschränkungen (z.B. betreffend die Gewinnentnahmen) werden zusätzlich durch einen Abschlag vom begünstigten Vermögen von bis zu 30 % des gemeinen Werts der Beteiligung entlastet.
- Entgegen der bisherigen Regelung, wonach Verwaltungsvermögen bis zu 50 % bzw. 10 % nach der Regel- bzw. Optionsverschonung in den Kreis des begünstigten Vermögens einbezogen wurde, wird Verwaltungsvermögen nunmehr grundsätzlich nicht mehr begünstigt.
- Bei einem Erwerb von Todes wegen besteht die Möglichkeit einer (voraussetzungslosen) siebenjährigen Stundung der Erbschaftsteuer, wobei diese Stundung im ersten Jahr zinslos erfolgt.
- Die Ermittlung des Unternehmenswerts nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren wird modifiziert, indem ein Kapitalisierungsfaktor von 13,75 bei der Bewertung von nicht börsennotierten Anteilen an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen vorgegeben wird – und zwar schon rückwirkend für Bewertungen, die auf einen Bewertungsstichtag nach dem 31.12.2015 erfolgen. Dadurch vermindert sich der im vereinfachten Ertragswertverfahren zu ermittelnde Wert im Vergleich zur bisherigen Bewertung um ca. 25 %.

Hinweis:

Auch gegen die vorstehend skizzierte Neufassung des ErbStG sind bereits massive verfassungsrechtliche Bedenken vorgetragen worden (z.B. vom Finanzminister des Landes Brandenburg), so dass damit zu rechnen sein sollte, dass auch die jüngst beschlossene Gesetzesfassung das BVerfG beschäftigen wird. Dennoch muss sich die Praxis auf diese Rahmenbedingungen zunächst einstellen. Insbesondere bei großen Betrieben können sich nun ganz erheblich höhere Erbschaftsteuerbelastungen ergeben. Dies muss berücksichtigt werden und für den konkreten Fall ist zu prüfen, ob und welche Gestaltungsoptionen das nunmehr geltende Recht bietet.

b) Neuerungen zur Verlustverrechnung bei Gesellschaftswechsel: Entwurf eines Gesetzes zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften

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

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

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

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

Nach dem aktuellen Planungsstand soll der Untergang des Verlusts für die Körperschaft dann nicht erfolgen, wenn der mindestens seit dem Beginn des dritten Wirtschaftsjahrs, das dem Anteilseignerwechsel vorangeht, bestehende Geschäftsbetrieb unverändert bleibt (sog. fortführungsgebundener Verlustvortrag). Maßgebliche Veränderungen des Geschäftsbetriebs lassen demnach die fortführungsgebundenen Verlustvorträge untergehen; ob der Geschäftsbetrieb unverändert bleibt, soll nach qualitativen Merkmalen zu beurteilen sein (z.B. nach den angebotenen Dienstleistungen oder Produkten, dem Kunden- und Lieferantenzusammensetzung u.Ä.).

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

- der Geschäftsbetrieb wird eingestellt,
- der Geschäftsbetrieb wird ruhend gestellt,
- der Geschäftsbetrieb wird einer andersartigen Zweckbestimmung zugeführt,
- die Körperschaft nimmt einen zusätzlichen Geschäftsbetrieb auf,
- die Körperschaft beteiligt sich an einer Mitunternehmensgesellschaft,
- die Körperschaft wird körperschaftsteuerlicher Organträger oder

- es erfolgt eine Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Körperschaft, die zu einem geringeren als dem gemeinen Wert angesetzt werden.

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

c) Abschlussprüfungsreformgesetz: HGB-Änderungen hauptsächlich für solche GmbH, die „von öffentlichem Interesse“ sind

Das Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) ist mit Datum vom 17.6.2016 in Kraft getreten. In Umsetzung von EU-Abschlussprüferrichtlinie und EU-Abschlussprüferverordnung bringt es für Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog. PIE – Public Interest Entities) diverse Änderungen mit sich, die künftig bei der Abschlussprüfung zu beachten sind. Als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten – verkürzt dargestellt – neben Versicherungen und Kreditinstituten solche Unternehmen, die an einem organisierten Markt ihre Wertpapiere ausgeben oder deren Zulassung zum Handel beantragt haben. Damit wird die GmbH also in der Regel nicht betroffen sein. Nur ausnahmsweise wird eine GmbH dann erfasst, wenn diese Schuldtitel ausgegeben hat, die im regulierten Markt innerhalb der EU/EWR gehandelt werden (sog. Mittelstandsanleihe).

Für die Prüfung der GmbH, die als Non-PIE anzusehen sind, ergeben sich aus den Neuregelungen durch das AReG lediglich Klarstellungen und Konkretisierungen. Hervorzuheben ist insbesondere, dass es für Non-PIE nicht zu einer Abkehr vom bislang bewährten Bestätigungsvermerk kommen wird, da die gesetzlichen Neuregelungen für den Bestätigungsvermerk nur für Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten.

Hinweis:

Allerdings steht kurzfristig eine generelle Anpassung des Bestätigungsvermerks des Abschlussprüfers an internationale Prüfungsstandards an.

d) Weiterhin keine steuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen aus sog. Streubesitzbeteiligungen

Nach § 8b KStG bleiben Gewinnausschüttungen bei einer Beteiligungsquote von mindestens 10 % und Veräußerungsgewinne generell aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von der Haltdauer und der Tätigkeit der Beteiligungsgesellschaft bei der Einkommensermittlung von Körperschaftsteuerpflichtigen außer Ansatz (die Ausnahmen für den Bankensektor werden hier nicht betrachtet). Ist die Beteiligungsquote geringer, so liegt sog. Streubesitz vor, der zur Folge hat, dass Gewinnausschüttungen bei der empfangenden Körperschaft besteuert werden.

Für 2016 hatte die Bundesregierung ursprünglich angekündigt, im Zuge der Neuregelung der Investmentbesteuerung künftig auch Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen steuerlich zu erfassen. Dieses Vorhaben hat allerdings keinen Eingang in das Gesetz gefunden, so dass bei Streubesitzbeteiligungen weiterhin nur Gewinnausschüttungen besteuert werden.

Hinweis:

Der Bundesrat drängt allerdings weiterhin auf eine entsprechende Steuerverschärfung, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist.

2. Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub

von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-leaseback-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen). Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

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

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

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

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

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

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

Damit verbunden bleiben – neben den bereits für kleine Gesellschaften geltenden Erleichterungen – erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses (erhebliche Verkürzung und Vereinfachung der Gliederungen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs) und der Offenlegungspflicht.

Explizit nicht zum Kreis der Kleinst-Unternehmen gehören Unternehmensbeteiligungsgesellschaften sowie

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

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

Handlungsempfehlung:

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

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

– Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätig-

keitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Einlage droht. Im Ergebnis führt der Verzicht dann zwar zu einem bilanziellen Ertrag, der bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens der GmbH in gleicher Höhe aber wieder abgezogen wird. Der Verzicht sollte daher frühzeitig und mit Wirkung für künftige Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfolgen.

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

Hinweis:

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

d) Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung weiterhin fraglich

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

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

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten bis zur Entscheidung des BVerfG offengehalten werden. Nicht abzusehen ist der-

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

e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2016/2017

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

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

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

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

– Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits eine **Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2016 oder in 2017 erfolgt, da keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

3. Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

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

a) Organschaft

Tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags als Voraussetzung für die Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft:

Die körperschaftsteuerliche Organschaft bietet die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen, so dass Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns verrechnet werden können. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt dabei u.a. den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen“ und auch tatsächlich durchgeführt worden sein muss.

Dazu hat der BFH mit Beschluss vom 26.4.2016 (Aktenzeichen I B 77/15, BFH/NV 2016, 1177) festgestellt, dass eine ordnungsgemäße Durchführung einer Gewinnabführung die tatsächliche Zahlung oder zumindest eine zur Anspruchserfüllung führende und mithin der tatsächlichen Zahlung gleichstehende Aufrechnung (mit Forderungen der Organgesellschaft gegenüber ihrem Organträger) voraussetzt. Nach BFH-Auffassung genügt eine rein buchhalterische Erfassung (Einbuchung) ohne Erfüllungswirkung für eine ordnungsgemäße Durchführung nicht.

Hinweis:

Im Streitfall wurde die Organschaft mangels tatsächlicher Durchführung des Vertrags nicht anerkannt, da die Organgesellschaft in ihrer Bilanz zwar eine Verbindlichkeit in Höhe des abzuführenden Gewinns ausgewiesen, diesen aber nicht auch (bis zum Ende des Folgejahrs) tatsächlich an die Muttergesellschaft ausgezahlt hatte.

b) Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene

Verfassungsmäßigkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG: § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG sehen jeweils ein Betriebsausgabenabzugsverbot für die Fälle vor, in denen Dividenden nach § 8b Abs. 1 KStG bzw. Veräußerungsgewinne und Teilwertzuschreibungen nach § 8b Abs.2 KStG „außer Ansatz“ (also steuerfrei) bleiben. 5 % der entsprechenden Ausschüttungen bzw. Gewinne gelten pauschal als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Dazu hat das FG Münster mit Urteil vom 13.1.2016 (Aktenzeichen 13 K 1973/13, EFG 2016, 509, Revision anhängig beim BFH unter I R 11/16) Bezug nehmend auf die Rechtsprechung des

BVerfG entschieden, dass diese Abzugsverbote verfassungsgemäß sind. Dies gelte auch für den Fall, dass Teilwertzuschreibungen das 5 %-ige Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auslösen, auch soweit diesen Gewinnen frühere – gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht ansatzfähige – Gewinnminderungen aus Teilwertabschreibungen vorausgegangen sind.

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

c) Steuerfragen auf der Gesellschafterebene

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

schäftsführer er war. Diese GmbH übernahm die Pensionsverpflichtung und erhielt dafür eine Abfindung. Der BFH hat im Streitfall keinen Lohnzufluss angenommen, weil der Gesellschafter-Geschäftsführer keinen Anspruch auf Abfindung oder Ablösung hatte.

Hinweis:

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

Gewinn aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen beim Aktientausch – Berücksichtigung eines gefallenen Börsenkurses: Der BFH hat mit Urteil vom 13.10.2015 (Aktenzeichen IX R 43/14, BStBl II 2016, 212) zur Anwendung des § 17 EStG bei einem Aktientausch entschieden,

- dass dann, wenn die tatsächlich erhaltene Gegenleistung nicht in Geld, sondern in Sachgütern (z.B. Aktien) besteht, der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist, und
- dass es für die Bewertung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistungspflicht ankommt, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen. Eine Veränderung der wertbestimmenden Umstände (z.B. gesunkene Börsenkurse) wirkt nach Feststellung des BFH materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück.

Hinweis:

Für die Praxis ist nach dem vorliegenden Urteil wie folgt zu differenzieren:

1. Eine Veränderung des Werts der Gegenleistung nach vollständiger Erfüllung der Gegenleistungspflicht beeinflusst die Höhe des Veräußerungspreises nicht mehr, es sei denn, der Rechtsgrund für die spätere Änderung wäre im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt gewesen.
2. Tatsächliche oder rechtliche Veränderungen, die vor Erfüllung des Anspruchs auf die Gegenleistung eintreten, sind bei der Bestimmung der Höhe des Veräußerungspreises zu berücksichtigen. So beeinflussen z.B. auch realisierte Währungskursveränderungen die Höhe des Veräußerungsgewinns.

Veräußerungsverlust nach § 17 EStG – Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten: Mit Urteil vom 26.4.2016 (Aktenzeichen 8 K 2944/12, EFG 2016, 1343) hat sich das FG Köln u.a. mit der Frage der Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG unter Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten (Darlehensgewährung des Alleingesellschafters) befasst. Im Ergebnis hat das FG das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten verneint, weil das Darlehen weder erst in der Krise gewährt wurde noch von Anfang an krisenbestimmt war. Nach den Ausführungen des FG führen Finanzierungshilfen eines Gesellschafters nur dann zu nachträglichen Anschaffungskosten, wenn diese eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Nur sofern die Darlehenshingabe zu einem Zeit-

punkt erfolgt, in dem ein ordentlicher Kaufmann der Gesellschaft Eigenkapital zugeführt hätte (Krise der Gesellschaft), liegt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste, eigenkapitalersetzende Maßnahme vor, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führt. Wird wie im Urteilsfall ein zuvor gewährtes Darlehen bei Eintritt in die Krise stehen gelassen und lediglich ein qualifizierter Rangrücktritt erklärt, ist bei der Ermittlung des Veräußerungsverlusts das Darlehen lediglich mit dem Wert zu berücksichtigen, der dem Darlehen zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bzw. des qualifizierten Rangrücktritts beizulegen ist. Dieser Wert dürfte im Regelfall bei 0 € liegen.

Hinweis:

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

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

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

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

a) Übergreifende Fragen

VGA durch überhöhte Geschäftsführervergütungen auch bei vorheriger Zustimmung eines Beirats: Mit Urteil vom 22.10.2015 (Aktenzeichen IV R 7/13, BStBl II 2016, 219) hat der BFH entschieden, dass die Annahme einer vGA nicht dadurch ausgeschlossen werden kann, dass die Festlegung der überhöhten Geschäftsführervergütungen bei der Tochter-GmbH der Zustimmung eines gesellschaftsvertraglich errichteten und jederzeit auflösbaren Beirats bedarf.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH

- klargestellt, dass die „Zwischenschaltung“ eines bei GmbH ohnehin jederzeit auflösbaren Beirats nicht geeignet ist, die gesellschaftliche Veranlassung einer

Vermögensverlagerung „auszuhebeln“ (also der Annahme einer vGA auch nicht entgegenstehen kann) und

- seine bisherige Rechtsprechung fortgeführt, nach der eine vGA auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter gegeben sein kann, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet werde, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

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

b) Geschäftsführerverträge

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

Hinweis:

Der BFH hat zum Fremdvergleich bei entsprechenden Stundungsvereinbarungen Folgendes ausgeführt:

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

Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als vGA: Mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hat der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die

unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von später (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträglich. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH auch dann zu einer Vermögensminderung als Voraussetzung einer vGA, wenn zeitgleich die Auszahlung des laufenden Gehalts des Gesellschafter-Geschäftsführers um diesen Betrag vermindert wird. Wegen der „Allzuständigkeit“ eines Geschäftsführers müsse er – abgegolten durch die Gesamt Ausstattung des Geschäftsführergehalts – die notwendigen Arbeiten auch dann erledigen, wenn dies einen Einsatz außerhalb der üblichen Arbeitszeiten erfordert. Im Streitfall werde aber selbst durch den Gehaltsverzicht letztendlich Freizeit – in Gestalt der Freistellungsphase – erkaufte.

Hinweis:

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

c) Pensionszusagen

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

Hinweis:

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

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

Auffassung der Finanzverwaltung zu vGA im Zusammenhang mit Risikogeschäften: Der BFH hatte zuletzt mit Urteil v. 31.3.2004 (Aktenzeichen I R 83/03, BFH/NV 2004, 1482) gegen die Auffassung der Finanzverwaltung seine Rechtsprechung bestätigt, wonach die Tätigkeit von Risikogeschäften (Wertpapiergeschäfte) durch eine GmbH regelmäßig nicht die Annahme rechtfertigt, die Geschäfte würden im privaten Interesse des (beherrschenden) Gesellschafters ausgeübt. Die Gesellschaft sei grundsätzlich darin frei, solche Geschäfte

und die damit verbundenen Chancen, zugleich aber auch Verlustgefahren wahrzunehmen. Dieser Auffassung ist die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 14.12.2015 (BStBl I 2015, 1091) mittlerweile gefolgt.

Hinweis:

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

VIII. Abgabe- und Zahlungstermine 2017

1. Wichtige Steuertermine 2017

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

Monat	Termin ¹	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (13.1.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2016 Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2016 11/2016	IV/2016
	25.1./27.1.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2017	
Februar	10.2. (13.2.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2017 12/2016	IV/2016
	10.2. (13.2.)	1/11 Sonderzahlung für Dauerfristverlängerung Umsatzsteuer 2017		
	15.2. (20.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		I/2017
	15.2. 22.2./24.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2016 Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2017	
März	10.3. (13.3.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	2/2017 1/2017	I/2017
	27.3./29.3.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2017	
	10.4. (13.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2017 2/2017	
24.4./26.4.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2017		
Mai	10.5. (15.5.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2017 3/2017	I/2017 II/2017
	15.5. (18.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		
	24.5./29.5.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2017	
Juni	12.6. (15.6. ²)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer	5/2017 4/2017	II/2017
	26.6./28.6.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2017	
	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2017 5/2017	
3.7. (6.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)			
25.7./27.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2017		
August	10.8. (14.8.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2017 6/2017	II/2017

	15.8. ³ (18.8.) 25.8./29.8.	Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2017	III/2017
September	11.9. (14.9.) 25.9./27.9.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2017 7/2017 9/2017	III/2017
Oktober	10.10. (13.10.) 24.10. /26.10. ⁵	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2017 8/2017 10/2017	III/2017
November	10.11. (13.11.) 15.11. (20.11.) 24.11./28.11.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Gewerbsteuer, Grundsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2017 9/2017 11/2017	III/2017 IV/2017
Dezember	11.12. (14.12.) 21.12./27.12.	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung Einkommensteuer, Körperschaftsteuer Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2017 10/2017 12/2017	IV/2017

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

Hinweis:

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 4 000 €** betragen hat. Die Grenze von 4 000 € soll durch das Zweite Bürokratienteilungsgesetz zum 1.1.2017 auf 5 000 € erhöht werden.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 4 000 €** (bzw. ab 1.1.2017 voraussichtlich 5 000 €), **aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der 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.

KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/ Steuerberatungsgesellschaft

Marienplatz 44
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0
Telefax: 0751 8801-50
email@spaeth-schneider.de
www.spaeth-schneider.de

Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Herrn Dipl.-Kfm. WP/StB Klaus Schneider, Telefon 0751/ 8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Karin Wehrwein oder Frau Ingrid Grytz, Telefon 0751/ 8801 0.

Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.