Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 08/2017

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen
2 Außergewöhnliche Belastungen: Zumutbare Belastung verringert – keine Verteilung größerer Ausgaben

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018
4 Sachbezugswerte für 2018
5 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2013
6 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2018
7 Betriebsrentenstärkungsgesetz

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Erhöhte Wertgrenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018
9 Anpassung der Steuervorauszahlungen
10 Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager – Änderung spätestens ab 1.1.2018
11 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: weiter Rechtsunsicherheit
12 Abgabesatz zur Künstlersozialabgabe sinkt weiter
13 Geschenke an Geschäftsfreunde: 35 €-Grenze und Pauschalversteuerung
14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel
15 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Für Personengesellschaften

16 Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb
17 Weitere Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Realteilung

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Verlust aus privaten Kapitalanlagen
19 Anpassung von Freistellungsaufträgen
20 Automatischer länderübergreifender Informationsaustausch über Kapitalerträge

Für Hauseigentümer

21 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2017
22 Kommt ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer?

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Neues aus der Gesetzgebung
24 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
25 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
26 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Auslandreisekosten und Abgabe- und Zahlungstermine 2018

27 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
28 Verpflegungskosten
29 Übernachtungskosten
30 Wichtige Steuertermine 2018
31 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

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

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

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

Handlungsempfehlung I:

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

Handlungsempfehlung II:

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

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

2 Außergewöhnliche Belastungen: Zumutbare Belastung verringert – keine Verteilung größerer Ausgaben

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018

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

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	**Alte Bundesländer**		**Neue Bundesländer**	
	2017	**2018**	**2017**	**2018**
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	76 200,00 €	78 000,00 €	68 400,00 €	69 600,00 €
– monatlich	6 350,00 €	6 500,00 €	5 700,00 €	5 800,00 €

Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2017	2018	2017	2018
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	52 200,00€	53 100,00€	52 200,00€	53 100,00€
– monatlich	4 350,00 €	4 425,00 €	4 350,00 €	4 425,00 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	57 600,00 €	59 400,00 €	57 600,00 €	59 400,00 €
– monatlich	4 800,00 €	4 950,00 €	4 800,00 €	4 950,00 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	50 850,00 €	53 100,00 €	50 850,00 €	53 100,00 €
– monatlich	4 237,50 €	4 425,00 €	4 237,50 €	4 425,00 €

Hinweis:

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

Die Beitragssätze zur Arbeitslosenversicherung betragen in 2018 unverändert 3 %, jeweils hälftig von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu tragen.

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

Der Beitragssatz der Sozialen Pflegeversicherung wird in 2018 unverändert bei 2,55 % liegen und ist hälftig vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber zu tragen. Für kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben, wird wie bislang auch ein Beitragszuschlag von 0,25 % erhoben, den der Arbeitnehmer alleine zu tragen hat. Der allgemeine Beitragssatz beträgt abweichend, aber gegenüber 2017 unverändert im Freistaat Sachsen: Arbeitnehmeranteil: 1,775 % (ggf. zzgl. Zuschlag von 0,25 % für Kinderlose) und Arbeitgeberanteil: 0,775 %.

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

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

4 Sachbezugswerte für 2018

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

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2018	**246,00 €**	**226,00 €**	**52,00 €**	**1,73 €**	**97,00 €**	**3,23 €**
2017	241,00 €	223,00 €	51,00 €	1,70 €	95,00 €	3,17 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze

von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte eine solche Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

5 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2013

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

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

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

6 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2018

Arbeitnehmer sollten prüfen, ob für 2018 ein Antrag auf Lohnsteuerermäßigung gestellt werden sollte. Sind z.B. hohe Fahrtkosten, Kosten einer doppelten Haushaltsführung oder außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, so kann dies auf Antrag bereits beim Lohnsteuerabzug geschehen. Insoweit muss der Arbeitnehmer bei seinem Wohnsitzfinanzamt mit amtlich vorgesehenem Formular einen Antrag stellen. Dementsprechend wird der Freibetrag in der ELSTAM-Datenbank eingetragen. Der Arbeitsgeber ruft diese Daten für Zwecke der Lohnabrechnung regelmäßig ab und berücksichtigt diese beim Lohnsteuerabzug. Der Freibetrag kann für zwei Jahre beantragt werden.

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

Hinweis:

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

7 Betriebsrentenstärkungsgesetz

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

a) Neuer Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung

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

Hinweis:

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

Voraussetzung für den BAV-Förderbetrag ist ein vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachter Beitrag zur betrieblichen Altersversorgung an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung. Die zusätzlichen Beiträge können tarifvertraglich durch eine Betriebsvereinbarung oder auch einzelvertraglich festgelegt sein. Beiträge, die aus einer Entgeltumwandlung stammen, sind nicht begünstigt.

Hinweis:

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

b) Änderungen bei der Riester-Förderung

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

- Die **Grundzulage** wird ab 2018 von 154 € auf **175 €** angehoben. Die erhöhte Zulage gilt auch für schon bestehende Verträge.
- Wird die Selbstnutzung einer steuerlich geförderten Wohnung aufgegeben, ist das Wohnförderkonto aufzulösen und zu versteuern. Die Besteuerung zu diesem Zeitpunkt kann u.a. vermieden werden, wenn der Zulageberechtigte eine Reinvestition in eine andere Wohnung oder einen anderen zertifizierten Altersvorsorgevertrag vornimmt.
- Bei Altersvorsorgeverträgen kann eine Kleinbetragsrente förderunschädlich durch eine Einmalzahlung abgefunden werden. Dieses Recht kann sich der Anbieter eines Altersvorsorgevertrags vertraglich zusichern.

c) Änderungen bei der Betriebsrente

Nach geltendem Recht sind Beiträge des Arbeitgebers aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder für eine Direktversicherung steuerfrei, soweit sie insgesamt im Kalenderjahr 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (für 2017: 3 048 € = 4 % von 76 200 €) nicht übersteigen und der Arbeitnehmer nicht die individuelle Besteuerung wegen der Altersvorsorgezulage oder den Sonderausgabenabzug verlangt. Werden Beiträge auf Grund einer Versorgungszusage geleistet, die nach dem 31.12.2004 erteilt wurde, erhöht sich der Höchstbetrag um 1 800 €.

Der steuerfreie Höchstbetrag in der kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung wird ab 2018 auf 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung angehoben. Im Gegenzug wird der zusätzliche Höchstbetrag von 1 800 € aufgehoben. Die Zusammenfassung des steuerfreien Höchstbetrags zu einem einheitlichen prozentualen Betrag führt zu einer wesentlichen Vereinfachung im Lohnsteuerabzugsverfahren.

Beispiel:

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

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

Hinweis:

Der Höchstbetrag ist dynamisch und wächst mit der jährlich angepassten Beitragsbemessungsgrenze mit.

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

Durch Zeiten, in denen im Inland bei ruhendem Dienstverhältnis kein steuerpflichtiger Arbeitslohn bezogen wird, entstehen in der betrieblichen Altersversorgung häufig Lücken. Das sind z.B. Zeiten einer Entsendung ins Ausland, der Elternzeit und eines Sabbatjahres. Für entsprechende Kalenderjahre können nun Beiträge steuerbegünstigt nachgezahlt werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 Erhöhte Wertgrenzen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2018

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

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

Hinweis:

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

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

– bei Anschaffung der Zeitpunkt der Lieferung bzw. des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums,

– bei Herstellung der Zeitpunkt der Fertigstellung und

– bei Einlage der Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen.

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

9 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2017 kann zum jetzigen Zeitpunkt bereits vergleichsweise genau auf Basis der laufenden Buchführung und unter Berücksichtigung noch ausstehender Jahresabschlussbuchungen, wie z.B. Abschreibungen oder Rückstellungsanpassungen, hochgerechnet werden. Dies sollte zum Anlass genommen werden, die laufenden Steuervorauszahlungen, welche sich grundsätzlich nach dem letzten veranlagten Ergebnis bemessen, zu überprüfen und ggf. eine **Herabsetzung der Vorauszahlungen** für 2017 und für 2018 zu beantragen, um unnötige Liquiditätsabflüsse zu vermeiden.

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

10 Grenzüberschreitende Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager – Änderung spätestens ab 1.1.2018

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

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

– **Grundsatz**:

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

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

Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur

Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

– Ausnahme:

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

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

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

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

Diese Materie ist komplex und bedarf im jeweiligen Einzelfall der Hinzuziehung steuerlichen Rats. Bei Konsignationslagern im EU-Ausland gelten grds. entsprechende Regelungen, so dass im Regelfall im ausländischen Staat umsatzsteuerliche Pflichten entstehen. Allerdings ist die Umsetzung der umsatzsteuerlichen Regelungen in den einzelnen EU-Staaten nicht vollständig deckungsgleich.

Hinweis:

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

11 Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen: weiter Rechtsunsicherheit

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte den sog. Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) verworfen. Der Sanierungserlass hatte unter bestimmten Bedingungen den Erlass der Steuern auf Sanierungsgewinne vorgesehen. Das Bundesfinanzministerium hat die Finanzämter daraufhin mit Erlass vom 27.4.2017 angewiesen, den sog. Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin in allen Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 8.2.2017 – also bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben, uneingeschränkt anzuwenden. Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteilen vom 23.8.2017

(Aktenzeichen I R 52/14 und X R 38/15) entschieden, dass diese Anordnung des Bundesfinanzministeriums in gleicher Weise gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt wie der Sanierungserlass selbst. Eine solche Regelung hätte nur der Gesetzgeber treffen können. In beiden, den Urteilen zu Grunde liegenden Verfahren hatten die Stpfl. mit den jeweiligen Finanzämtern darüber gestritten, ob in ihren Fällen die Voraussetzungen für einen Erlass der Steuern vorlagen.

Hinweis:

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

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

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

12 Abgabesatz zur Künstlersozialabgabe sinkt weiter

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

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

Handlungsempfehlung:

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

13 Geschenke an Geschäftsfreunde: 35 €-Grenze und Pauschalversteuerung

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

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

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

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

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

Hinweis:

Eine Pauschalversteuerung ist nur dann erforderlich, wenn das Geschenk beim Empfänger als Einnahme der Besteuerung unterliegt. Ausgenommen sind damit regelmäßig ausländische Geschäftspartner, da insoweit keine Besteuerung in Deutschland erfolgt. Geschenke an Arbeitnehmer von Geschäftspartnern sind dann zu erfassen, wenn bei diesen das Geschenk als Arbeitslohn einzustufen ist. Dies wird regelmäßig zu bejahen sein, wie das Finanzgericht Bremen mit Urteil vom 17.1.2017 (Aktenzeichen 1 K 111/16 5) feststellt. Für die Frage, ob die gewährten Geschenke an die Arbeitnehmer der Geschäftspartner Arbeitslohn darstellen, kommt es nicht darauf an, ob zwischen dem zuwendenden Unternehmen und den Empfängern der Geschenke ein Leistungsaustausch stattgefunden hat und die gewährten Sachgeschenke eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Vielmehr stellen Zuwendungen durch Dritte Arbeitslohn dar, wenn sie sich für den Arbeitnehmer wirtschaftlich als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen.

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

Hinweis:

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

14 Bilanzpolitische Hinweise zum Jahreswechsel

a) Zielsetzungen von Gestaltungen zum Jahreswechsel

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

Hinweis:

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

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat bei Unternehmen nicht zuletzt eine Bedeutung bei der Außenwirkung. Insbesondere wird die Hausbank den Jahresabschluss sorgfältig analysieren, so dass auf einen entsprechenden Ausweis bei Gewinn, Umsatz, Liquidität und Eigenkapital zu achten ist, um ein möglichst positives Ranking und damit Ausgangsbasis für mögliche Kreditgewährungen zu erreichen.

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

Bis zum Jahreswechsel, der in den meisten Fällen auch mit dem Bilanzstichtag zusammenfällt, sind Sachverhaltsgestaltungen als bilanzpolitische Maßnahmen zu prüfen. Dabei handelt es sich teilweise um Aspekte, die jedes Jahr wiederkehren, andererseits sind aber auch aktuelle Rechtsprechung bzw. sonstige Änderungen zu beachten. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

- Werden noch in 2017 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2017 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2017 mit 1/12 der Jahresabschreibung.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2017 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2017 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- Soweit wirtschaftlich vertretbar, kann ein Hinausschieben der Auslieferung von Waren bzw. Fertigstellung oder Abnahme von Werkleistungen in das neue Geschäftsjahr in Erwägung gezogen werden. Dies führt dazu, dass die Produkte noch mit den Herstellungskosten im Vorratsvermögen ausgewiesen werden und nicht als Umsatz in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2017 in Erscheinung treten. Eine **Gewinnrealisation** erfolgt dann erst in 2018. Insoweit ist dann allerdings nicht nur ein möglicher steuerlicher Vorteil durch das Aufschieben der Gewinne, sondern ebenso sind die Auswirkungen auf die Handelsbilanz und daraus ableitbare Kennziffern zu bedenken.
- Für die Zusage später auszahlbarer **Gratifikationen**, Tantiemen o.Ä. für das Jahr 2017 darf in der Bilanz zum 31.12.2017 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2017 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2017 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung.
- Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern.
- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

15 Möglichkeiten der Gewinnverlagerung bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei Freiberuflern, Kleingewerbetreibenden und daneben auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wird der **Gewinn bzw. der Überschuss regelmäßig durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt**. In diesen Fällen bestehen **weitgehende Gestaltungsmöglichkeiten,** da unabhängig von der wirtschaftlichen Realisierung grundsätzlich Einnahmen im Zeitpunkt des Geldzuflusses und Ausgaben im Zeitpunkt des Geldabflusses steuerlich erfasst werden. Folgende Gestaltungsmöglichkeiten bieten sich jetzt zum Jahreswechsel an, um die Entstehung von Steuern aus dem Jahr 2017 in das Jahr 2018 zu verschieben:

- **Hinausschieben des Zuflusses von Einnahmen** durch verzögerte Rechnungsstellung oder Vereinbarung von entsprechenden Zahlungszielen;

– **Vorziehen von Ausgaben** durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.

Bei **regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen** (z.B. Zinsen, Mieten oder Beiträge), die wirtschaftlich dem abgelaufenen Jahr zuzuordnen sind, wird ein Zufluss in dem Jahr dann noch angenommen, wenn diese tatsächlich innerhalb kurzer Zeit (höchstens zehn Kalendertage) nach dem Jahreswechsel fällig sind und zufließen. Für Ausgaben gilt Entsprechendes. So ist z.B. eine Zahlung bis zum 10.1.2018 für eine 2017 betreffende regelmäßige Wartungs- oder Reinigungsleistung oder eine Miete noch in 2017 anzusetzen, wenn die Zahlung auch innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums fällig ist.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben einzustufen. Dies bedeutet, dass die bis zum 10.1.2018 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Dezember bzw. für das vierte Quartal bzw. bei Dauerfristverlängerung für November des Vorjahrs grundsätzlich noch dem vergangenen Jahr als Ausgabe zuzuordnen ist.

Hinweis:

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

Für Personengesellschaften

16 Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Fachen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer zu vergleichen.

Handlungsempfehlung:

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

17 Weitere Fortentwicklung der Rechtsprechung zur Realteilung

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

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

- Wegweisend war das Grundsatzurteil des Bundesfinanzhofs vom 17.9.2015 (Aktenzeichen III R 49/13) zum Ausscheiden gegen Sachwertabfindung. Danach ist das Ausscheiden gegen Sachwertabfindung in Form eines Teilbetriebs nach Realteilungsgrundsätzen zu Buchwerten möglich, auch wenn die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird (unechte Realteilung). Wird in diesem Zuge Barvermögen verteilt, so bewirkt dies keine Gewinnrealisierung. Dieser Rechtsprechung folgt auch die Finanzverwaltung.
- Ebenso wichtig für die Beratungspraxis war das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2015 (Aktenzeichen IV R 8/12), wonach die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft zum Zweck der Realteilung in deren Gesamthandsvermögen möglich ist, wenn alle Gesellschafter der zwischengeschalteten Gesellschaft zu den Realteilern gehören und mithin sichergestellt ist, dass im Zuge der Realteilung keine stillen Reserven auf Dritte übergehen. Im Urteilsfall ging es um die Teilung einer vermögensverwaltend tätigen, aber gewerblich geprägten GmbH & Co. KG (Grundstücksvermietung). Die Übernahme der Grundstücke durch die Gesellschafter hätte zur Aufdeckung der stillen Reserven geführt. Darum haben die Gesellschafter zunächst eigene GmbH & Co. KGs gegründet, in die dann die Beteiligung an der vermögensverwaltend tätigen GmbH & Co. KG eingebracht wurden. Sodann erfolgte eine Realteilung der bisherigen Personengesellschaft auf die neuen GmbH & Co. KGs unter Fortführung der Buchwerte. Insbesondere war die Abfolge verschiedener Umstrukturierungsschritte unschädlich. Zudem waren diese Einzelschritte nicht zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen.
- Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.3.2017 (Aktenzeichen IV R 31/14) betraf einen Fall, in dem eine von Vater und Sohn betriebene GmbH & Co. KG aufgelöst worden war. Von den Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens erhielt der Vater nur einen geringen Teil, während der Sohn mit dem wesentlichen Teil des ehemaligen Gesellschaftsvermögens weiter alleine betrieblich tätig blieb. Auch insoweit sah das Gericht eine steuerneutrale Realteilung. Ausreichend ist die betriebliche Nutzung bisherigen Vermögens durch einen Realteiler. Entscheidend ist insoweit der Sinn und Zweck der Realteilung, Umstrukturierungsmaßnahmen durch die steuerneutrale Übertragung von Betriebsvermögen zu erleichtern, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird. Soweit hinsichtlich einzelner Vermögensgegenstände die Betriebsvermögenseigenschaft nicht mehr gegeben ist, sind stille Reserven aufzudecken und zu versteuern. Die Finanzverwaltung war zudem der Auffassung, die Identität des bisherigen Betriebs sei erhalten geblieben und verneinte mangels Vorliegen eines betriebsaufga-

beähnlichen Vorgangs die Anwendung der Realteilungsgrundsätze. Dies verwarf der BFH ebenfalls, da der bisherige Betrieb durch Auflösung der GmbH & Co. KG beendet wurde und somit eine echte Realteilung vorlag.

– Mit Urteil vom 30.3.2017 (Aktenzeichen IV R 11/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine gewinnneutrale Realteilung in allen Fällen der Sachwertabfindung eines ausscheidenden Mitunternehmers vorliegt, wenn er die erhaltenen Wirtschaftsgüter weiter als Betriebsvermögen verwendet. So wird eine Buchwertfortführung auch dann ermöglicht, wenn der ausscheidende Gesellschafter lediglich Einzelwirtschaftsgüter ohne sog. Teilbetriebseigenschaft erhält. Damit wendet sich das Gericht ausdrücklich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die eine Gewinnneutralität nur dann gewähren will, wenn der ausscheidende Gesellschafter einen Betrieb, Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil erhält.

Hinweis:

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

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Verlust aus privaten Kapitalanlagen

Veräußerungsverluste aus privaten Kapitalanlagen können steuerlich geltend gemacht werden, wobei allerdings die Einschränkung besteht, dass eine Verrechnung nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht mit anderen Einkunftsquellen möglich ist. Für Aktiengeschäfte bestehen zudem gesonderte Verlustverrechnungskreise, nach denen Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Aktiengewinnen verrechnet werden können. Im Hinblick auf den anstehenden Jahreswechsel sollte geprüft werden, ob durch gezielte Realisierung bisher aufgelaufene Buchverluste nutzbar gemacht werden können. Dies ermöglicht die nachträgliche Erstattung bereits einbehaltener Kapitalertragsteuer aus Veräußerungsgewinnen in 2017 und damit einen Liquiditätsgewinn.

Insoweit ist von Bedeutung, dass nach Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte eine tatsächliche (widerlegbare) Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht besteht, wie jüngst der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 14.3.2017 (Aktenzeichen VIII R 38/15) klargestellt hat. Im entschiedenen Fall machte sich ein Stpfl. dies zu Nutze, in dem er eine fondsgebundene Lebensversicherung zum aktuellen Wert des Deckungskapitals an seine Ehefrau verkaufte. In Höhe der Differenz aus so erzieltem Erlös und den aufgewendeten Versicherungsprämien machte der Stpfl. einen Verlust geltend. Diese Gestaltung wurde vom Bundesfinanzhof anerkannt, obwohl der Ehemann als Veräußerer seiner Ehefrau als Erwerberin zur Finanzierung des Kaufpreises in Höhe des Deckungskapitals ein unverzinsliches, erst bei Fälligkeit der Versicherung rückzahlbares Darlehen gewährt hatte. Ein Gestaltungsmissbrauch wurde verneint.

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

Hinweis:

Diese Ansicht ist strittig. Die Finanzverwaltung erkennt Verluste aus dem Wertloswerden von Knock-out-Produkten wegen Eintritts des Knock-out-Ereignisses nicht an. Insofern sind vor dem Bundesfinanzhof unter den Aktenzeichen VIII R 1/17

und VIII R 37/15 Revisionsverfahren anhängig, so dass im Falle eines Einspruchs Verfahren mit Hinweis hierauf ruhen können.

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

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

Bestehen bei dem das Wertpapierdepot führenden Institut Verlusttöpfe, so sollte geprüft werden, ob die Verlusttöpfe übertragen werden sollten. Dies erfordert einen Antrag auf Ausstellung einer die Verluste ausweisenden Bescheinigung bei dem depotverwaltenden Kreditinstitut bis zum 15.12.2017. Liegt diese Bescheinigung vor, so kann eine Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen bei anderen Kreditinstituten im Rahmen der Steuererklärung beantragt werden. Zu beachten ist allerdings, dass wenn die Bescheinigung beantragt wird, die auszahlende Stelle diese Verluste künftig nicht mehr nutzen kann. Ohne einen solchen Antrag werden die Verlusttöpfe bei dem jeweiligen Bankinstitut auf das Folgejahr übertragen und können in diesem dann entsprechend genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

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

19 Anpassung von Freistellungsaufträgen

Erteilte Freistellungsaufträge können ggf. noch für 2017 geändert werden:

– Sie können herabgesetzt werden, soweit diese in 2017 noch nicht in Anspruch genommen wurden, damit Freistellungsvolumen für andere Bankinstitute frei wird.
– Im Rahmen des gesetzlichen Gesamtvolumens kann ein Freistellungsauftrag im Nachhinein für 2017 erhöht werden. Dies hat zur Folge, dass ein bereits vorgenommener Steuerabzug zurückgenommen wird.

Handlungsempfehlung:

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

20 Automatischer länderübergreifender Informationsaustausch über Kapitalerträge

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

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

Hinweis:

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

Für Hauseigentümer

21 Sicherung des Werbungskostenabzugs für 2017

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

- Kurzfristig anstehende Reparaturen/Instandhaltungen sollten noch in das Jahr 2017 vorgezogen werden.
- Es ist darauf zu achten, dass in 2017 z.B. von Handwerkern erbrachte Leistungen auch noch in 2017 abgerechnet und gezahlt werden, da – sofern es sich nicht um Herstellungskosten handelt – für den steuerlichen Ansatz der Zahlungszeitpunkt entscheidend ist.
- Geprüft werden kann das Vorziehen von Ausgaben durch Zahlung vor Fälligkeit oder auch durch Leistung von Vorauszahlungen, wobei zu beachten ist, dass Vorauszahlungen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn hierfür vernünftige wirtschaftliche Gründe vorliegen.
- Bei regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen, wie z.B. monatlichen Kosten des Hausmeisters oder der Treppenhausreinigung, ist ein Ansatz des für Dezember 2017 fälligen Betrags regelmäßig dann noch in 2017 vorzunehmen, wenn die Zahlung bis zum 10.1.2018 fällig ist und bis dahin auch tatsächlich erfolgt.

Hinweis:

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

22 Kommt ein Freibetrag bei der Grunderwerbsteuer?

Aus verschiedenen politischen Richtungen kommen Bestrebungen zur Einführung eines Freibetrags bei der Grunderwerbsteuer, der den Erwerb von selbst genutzten Immobilieneigentum fördern soll. Die neue Landesregierung in NRW und auch das Land Schleswig-Holstein haben entsprechende Bundesratsinitiativen ergriffen.

Hinweis:

Aktuell ist allerdings noch offen, ob und wann ein solcher Freibetrag kommt und wie hoch dieser ausfallen wird. Politisch sind dieser Freibetrag und die Ausgestaltung der Voraussetzungen hierfür umstritten.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

23 Neues aus der Gesetzgebung

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

Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben insbesondere Gewinnausschüttungen aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften unabhängig von Haltedauer und Tätigkeit der Beteiligungs-

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

Diese Ausnahmeregelung wurde mit Wirkung ab dem VZ 2017 auf ihren ursprünglichen Kern zurückgeführt und gilt damit nur noch für den Bankensektor (d.h. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute sowie Finanzunternehmen, an denen Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind). Andere Finanzunternehmen bzw. Holdinggesellschaften sind nicht mehr betroffen. Bei diesen gelten dann also die normalen Besteuerungsregeln: Gewinnausschüttungen und Gewinne aus Veräußerungen werden steuerlich nicht erfasst und entsprechend sind Veräußerungsverluste steuerlich unbeachtlich. In diesen Fällen entfällt dann die oft streitanfällige Abgrenzung dergestalt, ob die Beteiligung zur kurzfristigen Erzielung eines Handelserfolgs gehalten werden soll. Damit wurden insbesondere Gestaltungsmöglichkeiten im Bankenbereich beseitigt.

Hinweis:

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

b) Gesetzliche Neuregelung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

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

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

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

Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

Der Bundesrat hat dazu eine weitergehende Entschließung gefasst, nach der sich die Bundesregierung für eine mit datenschutzrechtlichen Bestimmungen vereinbare Regelung für den öffentlichen Zugang zum Transparenzregister einsetzen solle. Ob es in Zukunft insoweit zu einer weiteren Öffnung des Zugangs zum Transparenzregister kommen wird, ist derzeit aber völlig ungewiss.

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

Hinweis:

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

24 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der HGB-Größenklassen

Gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften genießen kleine Kapitalgesellschaften eine ganze Reihe von Vorteilen, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere muss die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt werden.

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

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

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Besondere Erleichterungen werden nach § 267a HGB sog. Kleinstkapitalgesellschaften gewährt. Ein Unternehmen wird dann als Kleinstkapitalgesellschaft (oder als Kleinst-GmbH & Co. KG) eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

– **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,

– **Umsatzerlöse:** 700 000 €,

– **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

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

Explizit nicht zum Kreis der Kleinstunternehmen gehören Unternehmensbeteiligungs- sowie Holding- und Beteiligungsgesellschaften. Dies gilt nicht für solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher schon wegen der Haftungsübernahme und Stellung als Geschäftsorgan als Kleinstkapitalgesellschaften in Frage.

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2017/2018 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Mindestbesteuerung durch ergebnispolitische Maßnahmen vermeiden

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

Handlungsempfehlung:

Vor diesem Hintergrund sollte der Jahreswechsel 2017/ 2018 Anlass sein, in Verlustsituationen durch geeignete Maßnahmen das Entstehen oder die Erhöhung eines nur begrenzt abzugsfähigen Verlustvortrags zu vermeiden.

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

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Einlage droht. Im Ergebnis führt der Verzicht dann zwar zu einem bilanziellen Ertrag, der bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens der GmbH in gleicher Höhe wieder abgezogen und somit neutralisiert wird. Der Verzicht sollte daher frühzeitig und mit Wirkung für künftige Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfolgen.
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2017, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogenen Abnahmen eines Auftrags.
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2018.
- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

Hinweis:

Wird für 2017 mit einem positiven Ergebnis gerechnet und bestehen Verlustvorträge, so muss die Wirkung der Mindestbesteuerung geprüft werden, da diese trotz ausreichend hoher Verlustvorträge zu einer Steuerbelastung führen kann.

d) Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung weiterhin fraglich

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

Vor diesem Hintergrund ist der BFH-Beschluss vom 26.2.2014 (Aktenzeichen I R 59/12, BStBl II 2014, 1016) zu sehen, mit dem der BFH eine Entscheidung des BVerfG über die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung einholt (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 19/14).

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

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten bis zur Entscheidung des BVerfG weiterhin offengehalten werden. Nicht abzusehen ist derzeit, welche Fälle von einer möglichen Verfassungswidrigkeit betroffen wären. Neben den klaren Fällen, bei denen nach § 8c KStG oder wegen Insolvenz der GmbH Verlustvorträge endgültig wegfallen würden, existieren auch Fälle, bei denen wegen dauerhaft schwankender Gewinne die Mindestbesteuerung letztendlich dazu führt, dass Verlustvorträge nie verbraucht werden können. Entsprechendes gilt z.B. auch bei zeitlich begrenzten Projektgesellschaften.

e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2017/2018

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

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

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

– Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach der derzeitigen Rechtslage i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2017 oder in 2018 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Eine differenzierte Betrachtung ist nur in den seltenen Ausnahmefällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der sog. Abgeltungsteuer beantragen kann. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste resultieren und sich deshalb eine sehr niedrige steuerliche Bemessungsgrundlage ergibt.

– Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2017 oder in 2018 erfolgt, da derzeit keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

Hinweis:

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

25 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

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

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

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

Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Klärung der Verfassungsmäßigkeit zugelassen, so dass nun der BFH die Möglichkeit hat, hierzu grundsätzlich Stellung zu nehmen. Einschlägige Verfahren sollten bis zur Entscheidung des BFH offen gehalten werden.

– **Strenges Stichtagsprinzip bei der Prüfung des Vorliegens von Streubesitz**: Mit Urteil vom 9.6.2016 hat das FG Köln (Aktenzeichen 10 K 1128/15, EFG 2016, 1542) entschieden,

dass aus dem Wortlaut der Vorschrift des § 8b Abs. 4 KStG, die zur Bestimmung der Beteiligungsquote auf den Beginn des Kalenderjahres abstellt, ein strenges Stichtagsprinzip folgt, nachdem die Beteiligungsquote am 1.1. um 0 Uhr maßgebend ist. Bei einer Kapitalerhöhung kommt es z.B. maßgeblich auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens an (also auf die Handelsregistereintragung). Wenn also eine die Beteiligungsquote absenkende Kapitalerhöhung erst im Laufe des 1.1. eines Jahres eingetragen wird, dann ist diese für die Frage der Besteuerung von Streubesitzdividenden noch nicht relevant.

Hinweis:

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

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

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

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

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten. Insbesondere dann, wenn Gesellschafterdarlehen erst durch Eintritt der Krise der GmbH als „eigenkapitalersetzend“ eingestuft werden, muss im Zweifel nachgewiesen werden, dass diese Situation bis zum 27.9.2017 eingetreten ist. Ebenso ist der gemeine Wert der Darlehensforderung zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise zu dokumentieren. Der gemeine Wert einer solchen Darlehensforderung ist mit der im Zeitpunkt des Kriseneintritts bzw. des Stehenlassens zu erwartenden Insolvenzquote zu schätzen. Anhaltspunkt für diese Schätzung ist das Verhältnis der bei der GmbH noch vorhandenen liquiden Mittel zum Gesamtbestand der Verbindlichkeiten.

Neufälle: Der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG ist künftig – mangels einer abweichenden Definition im EStG – der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten zu Grunde zu legen (§ 255 Abs. 1 HGB). Den (nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach nur noch solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten“, „krisenbestimmten“ oder „in der Krise stehen gelassenen“ Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten auf die Beteiligung (es sei denn, diese seien mit Einlagen vergleichbar).

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH die seit geraumer Zeit kontrovers geführte Diskussion geklärt, die auf Grund der gesetzlichen Neuregelungen im Gesellschaftsrecht durch das MoMiG ausgelöst worden ist. Künftig kommt es in der Frage nachträglicher Anschaffungskosten auf das handelsrechtlich geprägte Begriffsverständnis an (§ 255 Abs. 1 HGB). Da der BFH zugleich weitere Entscheidungen zu dieser Problematik angekündigt hat, ist die weitere Rechtsentwicklung sorgfältig zu beobachten.

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

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

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

Hinweis:

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

Die Anwendung des Abgeltungsteuersatzes auf Kapitalerträge bringt das Werbungskostenabzugsverbot mit sich. Auch dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkommensarten ausgeglichen werden. Dies ist insbesondere dann nachteilig, wenn der Erwerb der GmbH-Beteiligung fremdfinanziert ist, da dann die Zinsen als Refinanzierungskosten unter Geltung der Abgeltungsteuer steuerlich nicht berücksichtigt werden können. Beide Normen werden aber suspendiert und das Teileinkünfteverfahren findet wieder Anwendung, wenn der GmbH-Gesellschafter einen Antrag auf Besteuerung der Gewinnausschüttung nach dem regulären Einkommensteuer-Tarif stellt. Dieser Antrag setzt voraus, dass der Stpfl. unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt oder zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und beruflich für diese tätig ist.

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

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

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

(a) **Übergreifende Fragen**

(b) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

(c) **Pensionszusagen** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)

(d) **Übernahme von Aufwendungen** durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

(a) Übergreifende Fragen

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

  Hinweis:

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

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

  Treuhandabrede: Eine abweichende Zurechnung von Einkünften zu einem Treugeber setzt voraus, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die

rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der (weisungsgebundene) Treuhänder ausschließlich für Rechnung des (weisungsbefugten) Treugebers handelt.

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

Hinweis:

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

(b) Geschäftsführerverträge

– **Vereinbarungen zu Arbeitszeitkonten bei mehreren Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH als vGA**: Bereits mit Urteil vom 11.11.2015 (Aktenzeichen I R 26/15, BStBl II 2016, 489) hatte der BFH entschieden, dass sich eine Vereinbarung, in welcher im Rahmen eines sog. Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zu Gunsten von späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH verträgt. Daher führen die für Wertguthaben auf einem Zeitwertkonto einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen bei der GmbH zur Annahme einer vGA.

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

(c) Pensionszusagen

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

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

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

ohne nachteilige steuerliche Folgen auf das 65. Lebensjahr angehoben werden, um die Annahme von vGA zu vermeiden.

Hinweis:

In der Praxis ist bei bestehenden älteren Versorgungszusagen nun zu prüfen, ob zur Vermeidung der Annahme von vGA (zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung) auf das 65. Lebensjahr angehoben werden soll – im Regelfall wird dies bei kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahren noch in 2017 erfolgen müssen.

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

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

  Hinweis:

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

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

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

  Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

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

Auslandreisekosten und Abgabe- und Zahlungstermine 2018

27 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

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

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2018 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben

vom 8.11.2017 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10006 :008) bekannt gegeben wurden. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

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

28 Verpflegungskosten

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

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

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

Beispiel:

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

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

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

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

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

Beispiel:

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

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

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

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

Beispiel:

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

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

29 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

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

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

– Rio de Janeiro	**57**	**38**	145
– Sao Paulo	53	36	**132**
– im Übrigen	**51**	**34**	**84**
Brunei	48	32	106
Bulgarien	22	15	90
Burkina Faso	44	29	84
Burundi	47	32	98
Chile	**44**	**29**	**187**
China			
– Chengdu	35	24	105
– Hongkong	74	49	145
– Kanton	40	27	113
– Peking	46	31	142
– Shanghai	50	33	128
– im Übrigen	50	33	78
Costa Rica	46	31	93
Côte d'Ivoire	51	34	146
Dänemark	**58**	**39**	**143**
Dominica	40	27	94
Dominikanische Republik	**45**	**30**	**147**
Dschibuti	**65**	**44**	**305**
Ecuador	44	29	97
El Salvador	44	29	119
Eritrea	46	31	81
Estland	27	18	71
Fidschi	34	23	69
Finnland	**50**	**33**	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	**115**
– Marseille	**46**	**31**	**101**
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	**152**

– Straßburg	**51**	**34**	**96**
– im Übrigen	44	29	**115**
Gabun	62	41	278
Gambia	30	20	125
Georgien	**35**	**24**	**88**
Ghana	46	31	174
Grenada	51	34	121
Griechenland			
– Athen	46	31	132
– im Übrigen	36	24	89
Guatemala	28	19	96
Guinea	**46**	**31**	**118**
Guinea-Bissau	24	16	86
Guyana	41	28	81
Haiti	**58**	**39**	**130**
Honduras	48	32	101
Indien			
– Chennai	34	23	87
– Kalkutta	41	28	117
– Mumbai	32	21	125
– Neu Delhi	50	33	144
– im Übrigen	36	24	145
Indonesien	38	25	130
Iran	**33**	**22**	**196**
Irland	44	29	92
Island	47	32	108
Israel	56	37	191
Italien			
– Mailand	39	26	156
– Rom	52	35	160
– im Übrigen	34	23	126
Jamaika	54	36	135

Japan			
– Tokio	**66**	**44**	**233**
– im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	46	31	126
Kambodscha	39	26	94
Kamerun	50	33	180
Kanada			
– Ottawa	**47**	**32**	**142**
– Toronto	**51**	**34**	**161**
– Vancouver	**50**	**33**	**140**
– im Übrigen	**47**	**32**	**134**
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	39	26	109
Katar	56	37	170
Kenia	42	28	223
Kirgisistan	29	20	91
Kolumbien	41	28	126
Kongo, Republik	50	33	200
Kongo, Demokratische Republik	68	45	171
Korea, Demokratische Volksrepublik	39	26	132
Korea, Republik	58	39	112
Kosovo	23	16	57
Kroatien	28	19	75
Kuba	**46**	**31**	**228**
Kuwait	42	28	185
Laos	33	22	**96**
Lesotho	24	16	103
Lettland	30	20	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100

Liechtenstein	53	36	180
Litauen	24	16	68
Luxemburg	47	32	**130**
Madagaskar	**34**	**23**	**87**
Malawi	47	32	123
Malaysia	34	23	88
Malediven	**52**	**35**	**170**
Mali	41	28	122
Malta	45	30	112
Marokko	42	28	129
Marshall Inseln	63	42	70
Mauretanien	39	26	105
Mauritius	**54**	**36**	**220**
Mazedonien	**29**	**20**	95
Mexiko	41	28	141
Mikronesien	56	37	74
Moldau, Republik	24	16	88
Monaco	42	28	180
Mongolei	**27**	**18**	**92**
Montenegro	29	20	94
Mosambik	42	28	147
Myanmar	35	24	155
Namibia	23	16	77
Nepal	28	19	86
Neuseeland	**56**	**37**	**153**
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	46	31	119
Niger	**41**	**28**	**89**
Nigeria	63	42	255
Norwegen	**80**	**53**	182
Österreich	36	24	104
Oman	60	40	200

Pakistan			
– Islamabad	30	20	165
– im Übrigen	27	18	68
Palau	51	34	166
Panama	39	26	111
Papua-Neuguinea	60	40	234
Paraguay	**38**	**25**	**108**
Peru	30	20	93
Philippinen	30	20	107
Polen			
– Breslau	33	22	92
– Danzig	29	20	77
– Krakau	28	19	88
– Warschau	30	20	105
– im Übrigen	27	18	50
Portugal	36	24	**102**
Ruanda	46	31	141
Rumänien			
– Bukarest	32	21	100
– im Übrigen	26	17	62
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	36	24	130
Samoa	29	20	85
San Marino	34	23	75
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
– Djidda	38	25	234
– Riad	48	32	179

– im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
– Genf	64	43	195
– im Übrigen	62	41	169
Senegal	45	30	128
Serbien	20	13	74
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	45	30	103
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	85
Slowenien	33	22	95
Spanien			
– Barcelona	32	21	118
– Kanarische Inseln	32	21	98
– Madrid	41	28	113
– Palma de Mallorca	32	21	110
– im Übrigen	29	20	88
Sri Lanka	**42**	**28**	**100**
St. Kitts und Nevis	45	30	99
St. Lucia	54	36	129
St. Vincent und die Grenadinen	52	35	121
Sudan	35	24	115
Südafrika			
– Kapstadt	27	18	112
– Johannisburg	29	20	124
– im Übrigen	22	15	94
Südsudan	34	23	150
Suriname	41	28	108
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	26	17	67
Taiwan	51	34	126

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

– im Übrigen	51	34	138
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	62	41	224
– im Übrigen	45	30	115
Vietnam	38	25	86
Weißrussland	**20**	**13**	**98**
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	45	30	116

30 Wichtige Steuertermine 2018[1]

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

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

Mai	11.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2018	I/2018
	15.5. (18.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		II/2018
	25.5./29.5.[2]	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2018	
Juni	11.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2018
	25.6./27.6.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2018	
Juli	10.7. (13.7.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2018	II/2018
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2018	
	3.7. (6.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	25.7./27.7.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2018	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2018	II/2018
	15.8.[2a] (20.8.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		III/2018
	27.8./29.8.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2018	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2018
	24.9./26.9.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2018	
Oktober	10.10. (15.10.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2018	III/2018
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2018	
	25.10./29.10.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2018	
November	12.11. (15.11.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2018	III/2018
	15.11. (19.11.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		IV/2018
	26.11./28.11.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2018	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer,[4] Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2018	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2018	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		IV/2018
	19.12./21.12.	Meldung/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2018	

[1] Vgl. auch die folgenden Hinweise. [2] In Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Saarland, sowie einigen Gemeinden in Sachsen und Thüringen ist der 31.5. ein gesetzlicher Feiertag (Fronleichnam). In

diesem Fall verschiebt sich der Termin auf den 24.5./28.5. [2a] Der 15.8. ist im Saarland und teilweise in Bayern ein gesetzlicher Feiertag (Mariä Himmelfahrt). In diesem Fall verschieben sich die Termine auf den 16.8./20.8. [3] Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. [4] Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (v.a. von Kapitalgesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen) ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen. Zufluss gilt als an dem Tage erfolgt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

31 Hinweise

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

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

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

Betrug 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.

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

Unabhängig von diesen Betragsgrenzen ist bei Unternehmern, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aufnehmen **(Existenzgründer),** im Jahr der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr der Voranmeldungszeitraum der **Kalendermonat**.

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

bb) Lohnsteuer (LSt)

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats.** Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldungszeitraum ist der **Kalendermonat,** wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 5 000 €** betragen hat (angehoben zum 1.1.2017 mit dem Zweiten Bürokratieentlastungsgesetz).

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

Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugsteuer

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

dd) Grundsteuer

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

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

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

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

ff) Sozialversicherungsbeiträge

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

b) Schonfristen

aa) Abgabefrist

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

Hinweis:

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

bb) Zahlungs-Schonfrist

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

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

Hinweis:

Eine Zahlung durch den Stpfl. nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungs-Schonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungs-Schonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten (z.B. durch einen Fehler der Bank), setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Dies gilt jedenfalls für die Stpfl., die ihre Steuern laufend unter Ausnutzung

der Schonfrist zahlen, denn sie sind aus Sicht der Finanzverwaltung keine pünktlichen Steuerzahler und gelten daher nicht als erlasswürdig.

c) Termine am Wochenende oder Feiertag

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

München, im Dezember 2017

JM-Aktuell
gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.
Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Elektrastr. 6/3, 81925 München
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax: +49 (89) 92 00 86 - 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de