

Mandanten-Rundschreiben 08/2018

Job-Ticket • Firmenwagen • Mindestlohn • EU-Gutschein-Richtlinie • Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln • Sonderabschreibung Mietwohnungsneubau

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Familienentlastungsgesetz: Ab 2019 höherer Grundfreibetrag und höheres Kindergeld
- 2 Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes in der Berufsausbildung können Sonderausgaben der Eltern sein
- 3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2019
- 5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2019, Beitragssätze Sozialversicherung
- 6 Sachbezugswerte für 2019
- 7 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2014
- 8 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2019
- 9 Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder und Elektro-/Hybrid-Firmenwagen
- 10 Lohnsteuerminderung durch Sachbezüge – aktuelle Entwicklungen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie
- 12 Bewertung von Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln
- 13 Anpassung der Steuervorauszahlungen
- 14 Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument

Für Personengesellschaften

- 15 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organschaft – Vertrauensschutzregelung läuft zum 31.12.2018 aus
- 16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 17 Verlustrealisierung bei wertlosen/wertgeminderten Wertpapieren noch bis 31.12.2018
- 18 Anpassung von Freistellungsaufträgen

Für Hauseigentümer

- 19 Grundsteuer: Ausgestaltung der Neuregelung nach wie vor ungewiss
- 20 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 21 Gesetzliche Rahmenbedingungen
- 22 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
- 23 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
- 24 VGA-Checkliste: Wichtige Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Abgabe- und Zahlungstermine 2019

- 25 Wichtige Steuertermine 2019
- 26 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Familienentlastungsgesetz: Ab 2019 höherer Grundfreibetrag und höheres Kindergeld

Im Rahmen des Familienentlastungsgesetzes wurden kleinere Änderungen im Einkommensteuertarif und beim Kindergeld beschlossen. Die Änderungen umfassen:

Kindergeld	ab 1.7.2019: Erhöhung um 10 € je Kind	
steuerlicher Kinderfreibetrag	ab 1.1.2019: Anhebung von derzeit 7 428 € um 192 € auf 7 620 €	ab 1.1.2020: Anhebung um weitere 192 € auf dann 7 812 €
Grundfreibetrag im Einkommensteuertarif	ab 1.1.2019: Anhebung von derzeit 9 000 € auf 9 168 €	ab 1.1.2020: Anhebung auf dann 9 408 €
Ausgleich der „kalten Progression“ bei der Einkommensteuer	für 2019 und 2020 werden die Eckwerte des Einkommensteuertarifs jeweils entsprechend verschoben	

Hinweis:

Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens ist für Ende November 2018 vorgesehen.

Anders als der Titel des Gesetzentwurfs suggeriert, werden durch die Anpassungen des Einkommensteuergesetzes nicht nur Familien, sondern alle Stpfl. entlastet. Bei der Lohnsteuer erfolgt die (betragsmäßig eher geringfügige) Entlastung bereits ab Januar 2019.

Eine Absenkung bzw. Abschaffung des Solidaritätszuschlags ist nach den bisherigen Plänen erst für 2021 geplant. Immer wieder wird aber auch eine frühere Absenkung ins Gespräch gebracht. Dies ist aktuell allerdings völlig offen.

2 Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes in der Berufsausbildung können Sonderausgaben der Eltern sein

Eltern können auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung ihres Kindes, für das sie einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld haben, als (eigene) Beiträge im Rahmen der Sonderausgaben ansetzen. Voraussetzung ist aber, dass die Eltern zum Unterhalt verpflichtet und durch die Beitragszahlung oder -erstattung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sind. Dies hat der Bundesfinanzhof nun mit Urteil vom 13.3.2018 (Aktenzeichen X R 25/15) klargestellt.

Im Streitfall hatte zunächst das Kind, welches sich in einer Berufsausbildung befand, die von seinem Arbeitgeber einbehaltenen Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung für das Streitjahr 2010 als Sonderausgaben geltend gemacht, ohne dass diese sich im Rahmen seiner Einkommensteuerfestsetzung auswirkten. Daraufhin machten seine Eltern die Aufwendungen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr mit der Begründung geltend, sie hätten ihrem Kind, das noch bei ihnen wohne, schließlich Naturalunterhalt gewährt. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht lehnten den Sonderausgabenabzug der Eltern jedoch ab. Der Bundesfinanzhof bestätigte im Ergebnis das Urteil des Finanzgerichts. Die von den unterhaltsverpflichteten Eltern ansetzbaren eigenen Beiträge des Kindes umfassten zwar auch die vom Arbeitgeber des Kindes im Rahmen einer Berufsausbildung einbehaltenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge. Sie müssten jedoch dem Kind auf Grund einer bestehenden Unterhaltsverpflichtung tatsächlich bezahlt oder erstattet werden. Da dies im Fall der Gewährung von Naturalunterhalt nicht geschieht, wurde im Streitfall der Sonderausgabenabzug bei den Eltern nicht gewährt. Die Erstattung der eigenen Beiträge des Kindes ist nur im Wege des Barunterhalts möglich, was dann auch den Sonderausgabenabzug bei den Eltern eröffnet hätte.

Handlungsempfehlung:

Die Eltern können also auch die vom Arbeitgeber von der Ausbildungsvergütung des Kindes einbehaltenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend machen, soweit sie diese Beiträge dem unterhaltsberechtigten Kind erstattet haben. Dies kann also ein steuerlich sinnvoller Weg zur Erfüllung der Unterhaltspflicht sein. Die Erstattung entsprechender Beträge aus 2018 müsste noch **bis zum 31.12.2018 im Wege des Barunterhalts erfolgen**, um den Sonderausgabenabzug in 2018 zu ermöglichen.

3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- 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.

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit können Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau, betreffen, nicht zu einer Steuerermäßigung führen.

Nach den neueren Entscheidungen der Finanzgerichte wird der **Begriff des „Haushalts“** aber zunehmend räumlich-funktional ausgelegt, so dass die Grenze eines Haushalts nicht strikt durch die Wohnungs- bzw. Grundstücksgrenze abgesteckt wird. Nach wie vor ist nicht abschließend geklärt, ob und in welchem Umfang Handwerkerleistungen begünstigt sind, die sowohl unmittelbar im Haushalt des Stpfl. als auch in der Werkstatt des Handwerkers erbracht werden. So ist unter dem Aktenzeichen VI R 7/18 beim Bundesfinanzhof der Fall anhängig, in dem der Handwerker eine Haustüre in seiner Werkstatt angefertigt und verzinkt hat und anschließend Lieferung und Montage beim Stpfl. erfolgte. In dem unter dem Aktenzeichen VI R 4/18 anhängigen Verfahren geht es zum einen um die Kosten für die Reparatur eines Hoftors in einer Tischlerei und zum anderen um die Abzugsfähigkeit der Straßenreinigungsgebühren. Die Finanzgerichte hatten eine Berücksichtigung als haushaltsnahe Dienstleistung jeweils bejaht.

Handlungsempfehlung I:

In derartigen Fällen sollte vorsorglich in der Handwerkerrechnung eine Aufteilung erfolgen, um zumindest den Teil steuerlich geltend machen zu können, der unmittelbar im Haushalt des Stpfl. ausgeführt wurde.

Handlungsempfehlung II:

Für die Steuerermäßigung werden nur der Lohnanteil sowie Maschinen- und Fahrtkosten, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2018 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2018 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 2018 durch **Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2018 noch geltend machen zu können. Ggf. können auch in 2018 Abschlagszahlungen geleistet werden; dies setzt ebenfalls eine entsprechende Rechnung voraus, die dem Finanzamt aber nur auf Anfrage vorgelegt werden muss.

Sofern die Höchstgrenzen in 2018 (Handwerkerleistungen maximal 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen maximal 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2019 erfolgen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2019

Mit Einführung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2015 wurde vereinbart, dass dieser regelmäßig überprüft und an die Entwicklung des durchschnittlichen tariflichen Stundenlohns angepasst wird. Nun erfolgt mit Wirkung zum 1.1.2019 eine Erhöhung von bisher 8,84 € auf dann 9,19 € je Stunde und ab dem 1.1.2020 auf 9,35 € je Stunde. In der Praxis bedeutet dies, dass alle Arbeitnehmer, die bislang eine Vergütung unter diesem Satz erhalten, nun einen gesetzlichen Anspruch auf eine Vergütung in Höhe des Mindestlohns erhalten.

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 8,84 € und 9,19 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2019 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2019, Beitragssätze Sozialversicherung

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2019 wie in der Übersicht aufgeführt dar.

Rentenversicherung/Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2018	2019	2018	2019
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	78 000,00 €	80 400,00 €	69 600,00 €	73 800,00 €
– monatlich	6 500,00 €	6 700,00 €	5 800,00 €	6 150,00 €
Gesetzl. Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2018	2019	2018	2019
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	53 100,00 €	54 450,00 €	53 100,00 €	54 450,00 €
– monatlich	4 425,00 €	4 537,50 €	4 425,00 €	4 537,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	59 400,00 €	60 750,00 €	59 400,00 €	60 750,00 €
– monatlich	4 950,00 €	5 062,50 €	4 950,00 €	5 062,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	53 100,00 €	54 450,00 €	53 100,00 €	54 450,00 €
– monatlich	4 425,00 €	4 537,50 €	4 425,00 €	4 537,50 €

Hinweis:

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

Die **Beitragsätze zur Sozialversicherung** entwickeln sich wie unten dargestellt.

	2018			2019		
	Beitragsatz	davon ArbG	davon ArbN	Beitragsatz	davon ArbG	davon ArbN
Arbeitslosenversicherung	3,0 %	1,5 %	1,5 %	2,5 %	1,25 %	1,25 %
Krankenkasse						
Grundbeitrag	14,6 %	7,3 %	7,3 %	14,6 %	7,3 %	7,3 %
Zusatzbeitrag	individuell je Krankenkasse (Durchschnitt: 1 %)	nein	komplett	individuell je Krankenkasse	hälftig	hälftig
Rentenversicherung	18,7 %	9,35 %	9,35 %	18,6 %	9,3 %	9,3 %
Pflegeversicherung	2,55 %	1,275 %	1,275 %	3,05 %	1,525 %	1,525 %
kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben	2,8 %	1,275 %	1,525 %	3,30 %	1,525 %	1,775 %
Freistaat Sachsen	2,55 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	0,775 %	1,775 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	3,05 % (ggf. zzgl. 0,25 %)	1,025 %	2,025 % (ggf. zzgl. 0,25 %)
Umlagesatz Insolvenzgeld	0,06 %	0,06 %		0,06 %	0,06 %	

Hervorzuheben ist, dass die von den Krankenkassen individuell festgelegten **Zusatzbeiträge**, die bislang ausschließlich der Arbeitnehmer trug, ab dem 1.1.2019 hälftig vom Arbeitgeber und vom Arbeitnehmer getragen werden, so dass sich für den Arbeitnehmer eine Entlastung (und den Arbeitgeber eine Belastung) ergibt.

Mit dem Ziel der Entlastung von Geringverdienern bei den Sozialabgaben wird die bisherige **Gleitzone**, in der Beschäftigte mit einem monatlichen Arbeitsentgelt von 450,01 € bis 850 € verringerte Arbeitnehmerbeiträge zahlen, ab 1.7.2018 zu einem sozialversicherungsrechtlichen Übergangsbereich weiterentwickelt: Der „**Übergangsbereich**“ zwischen geringfügiger Beschäftigung und dem Einsetzen der vollen Beitragslast auf Arbeitnehmerseite erfasst künftig monatliche Entgelte bis einschließlich 1 300 €. Weiterhin wird sichergestellt, dass die reduzierten Rentenversicherungsbeiträge nicht mehr zu geringeren Rentenleistungen führen.

Hinweis:

Diese Änderung führt dazu, dass Arbeitnehmer mit einem Verdienst ab 850 € ab dem 1.7.2019 bei den Sozialabgaben entlastet werden. Die volle Abgabenbelastung trifft Arbeitnehmer zukünftig erst bei einem monatlichen Arbeitsentgelt von 1 300 €.

6 Sachbezugswerte für 2019

Wird 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 in der Übersicht dargestellt.

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
			monatlich	täglich	monatlich	täglich
2019	251,00 €	231,00 €	53,00 €	1,77 €	99,00 €	3,30 €
2018	246,00 €	226,00 €	52,00 €	1,73 €	97,00 €	3,23 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an die Arbeitnehmer auszugeben. 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.

7 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2014

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum Jahresende eine Einkommensteuer-Veranlagung **für 2014** beantragen (sog. Antragsveranlagung). 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 können. 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 zum 31.12.2018 die Einkommensteuer-Erklärung in unterschriebener Form bzw. als authentifiziert übermittelter Datensatz beim Finanzamt eingegangen ist.

8 Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für 2019

Arbeitnehmer können prüfen, ob für 2019 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. Sodann wird der Freibetrag in der ELStAM-Datenbank eingetragen. Der Arbeitgeber 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 € (bei Zusammenveranlagung 72 €) 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.

9 Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder und Elektro-/Hybrid-Firmenwagen

Wegen aktueller Entwicklungen zur Besteuerung von Firmenwagen sollten bestehende Firmenwagenüberlassungen überprüft bzw. bei einer aktuell anstehenden neuen Firmenwagenüberlassung die geänderten Rahmenbedingungen genutzt werden. Darüber hinaus wurde auch die früher bereits existierende Steuerfreiheit für Zuschüsse zum Job-Ticket wieder und eine Steuerfreiheit für den geldwerten Vorteil aus der Nutzung betrieblicher Fahrräder neu eingeführt.

a) Job-Ticket, Nutzung betrieblicher Fahrräder

Mit dem Ziel, die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu senken, sieht ein kurz vor dem Abschluss stehendes Gesetzgebungsverfahren zwei neue Steuerfreistellungen vor:

Job-Ticket: Nach geltendem Recht gehören Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) für Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet oder zu einem vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten Sammelpunkt zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Nun erfolgt mit Wirkung ab dem 1.1.2019 eine Wiedereinführung der früher bereits bestehenden Steuerfreistellung von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) zu den Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Zudem wird die Steuerbegünstigung auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr erweitert. Die private Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs wird nicht von der Steuerbefreiung umfasst.

Steuerfreigestellt werden die Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Fahrausweisen, Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen und Leistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden. In die Steuerbefreiung werden auch die Fälle einbezogen, in denen der Arbeitgeber nur mittelbar (z.B. durch Abschluss eines Rahmenabkommens) an der Vorteilsgewährung beteiligt ist. Die Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für die Nutzung eines Taxis wird ausgeschlossen („im Linienverkehr“). Außerdem gilt die Steuerfreiheit nicht für Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge), die durch Umwandlung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns finanziert werden, da nur zusätzliche Leistungen begünstigt werden.

Hinweis:

Die steuerfreien Leistungen werden auf die Entfernungspauschale angerechnet, um eine systemwidrige Überbegünstigung gegenüber Arbeitnehmern, die die betreffenden Aufwendungen selbst aus ihrem versteuerten Einkommen bezahlen zu verhindern.

Betriebliches Fahrrad/E-Bike: Neu eingeführt wird eine Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer, welches dieser auch für die Wege zur Tätigkeitsstätte und für Privatfahrten nutzen kann. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrräder als auch für Elektrofahrräder. Die Steuerbefreiung ist zeitlich befristet bis zum 31.12.2021.

Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z.B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km pro Stunde unterstützt, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden. Dies gilt auch für die in diesem Gesetz vorgesehene Halbierung der Bemessungsgrundlage für Elektrofahrzeuge bei der Dienstwagenbesteuerung.

Hinweis:

Damit dürften Modelle des Dienstfahrrad-Leasings weiter an Bedeutung gewinnen.

b) Förderung von Elektro-/Hybrid-Dienstwagen ab 1.1.2019

Derzeit ist ein Gesetzgebungsverfahren kurz vor dem Abschluss, mit dem Steuervorteile eingeführt werden sollen für Elektro- und bestimmte Hybridfahrzeuge, die als Dienstwagen genutzt werden. Vorgesehen ist, dass bei der Privatnutzung eines Firmenwagens der geldwerte Vorteil nicht pro Monat

1 % des Bruttolistenpreises, sondern nur 0,5 % betragen soll. Dies gilt für Elektrofahrzeuge und für Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind und die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Die Begünstigung dieser Fahrzeuge gilt auch bei der Fahrtenbuchmethode: Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Bruttolistenpreisregelung bei der „1 %-Regelung“ (zukünftig bei Elektro-/Hybridfahrzeugen: 0,5 %-Regelung) sind die bei der Fahrtenbuchmethode zu berücksichtigenden Aufwendungen für die Anschaffung (Absetzung für Abnutzung) oder vergleichbare Aufwendungen zu halbieren.

Hinweis:

Mit dieser Regelung soll den bislang höheren Anschaffungskosten für Elektroautos begegnet werden, welche bisher bei Anwendung der 1 %-Regelung zu vergleichsweise ungünstigen Ergebnissen führten. Für Anschaffungen bis zum 31.12.2018 und ab dem 1.1.2022 und für Hybridfahrzeuge, die nicht unter die Neuregelung fallen, gilt die bisherige Förderung dieser Fahrzeuge, also die Minderung des bei der 1 %-Regelung angesetzten Bruttolistenpreises um einen Pauschalbetrag in Abhängigkeit von der Batteriekapazität. Für bis zum 31.12.2018 angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gilt der bisherige Nachteilsausgleich also unverändert weiter.

Im Einzelfall kann nun zu prüfen sein, ob die Anschaffung bzw. das Leasing eines Firmenwagens bis zum 1.1.2019 aufgeschoben wird bzw. dann im Rahmen der vertraglichen Möglichkeiten bisherige Leasingverhältnisse neu begründet werden.

c) Aktualisierte Hinweise der Finanzverwaltung zur Firmenwagengestellung

Zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.4.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/18/10001) ausführlich Stellung genommen. Dieses Schreiben ist eine umfassende Behandlung der sich ergebenden Fragestellungen. Teilweise werden bisherige Verwaltungsregelungen nur zusammengefasst, teilweise sind aber auch neue Hinweise bzw. Klarstellungen aufgenommen worden.

Handlungsempfehlung:

Teilweise war unklar, ob in älteren Schreiben geäußerte Ansichten noch Gültigkeit hatten. Dieses Schreiben schafft in vielen Bereichen Klarheit. In der Praxis sollten Vereinbarungen und Handhabungen mit den von der Finanzverwaltung kundgetanen Grundsätzen abgeglichen werden. Soweit nach wie vor Fälle unklar bleiben, kann geprüft werden, ob diese beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers durch eine – kostenfreie – Anrufungsauskunft geklärt werden.

Aus den für die Praxis **wichtigen Einzelaspekten zur Anwendung der 1 %-Regelung** sind gerade im Hinblick auf den Jahreswechsel und eine dann zu prüfende Korrektur der bisher in 2018 unterjährig dem Lohnsteuerabzug zu Grunde gelegten Werte herauszugreifen:

– Der pauschale Nutzungswert bei Anwendung der 1 %-Regelung (zzgl. 0,03 % für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte) kann die dem Arbeitgeber für das Kraftfahrzeug insgesamt entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (**Kostendeckelung**).

Hinweis:

Die Kostendeckelung greift in der Praxis nicht selten bei der Überlassung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs oder auch bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. In der Praxis sollten die Kosten für das einzelne Fahrzeug auf einem separaten Konto oder Kostenstelle separiert werden, um einen Abgleich zwischen dem pauschalen Nutzungswert und den tatsächlich entstandenen Kosten vornehmen zu können.

– Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insbesondere für die Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten ein **Nutzungsentgelt**, mindert dies den Nutzungswert. Dies kann insbesondere eine Monatspauschale, eine Kilometerpauschale oder auch die Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten, wie z.B. Tankkosten sein.

– Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in

den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.

– Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind auch dann anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer das **Kraftfahrzeug tatsächlich nur gelegentlich überlassen wird**. Die Monatsbeträge brauchen dagegen nicht angesetzt zu werden (a) für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht, oder (b) wenn dem Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall sind der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.

– Wird dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, es nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich zu nutzen, ist vom Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswerts abzusehen, wenn das **Nutzungsverbot** durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) nachgewiesen wird. Diese sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für vorgenannte Fahrten gleich. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

Handlungsempfehlung:

Hinsichtlich der Bewertung der Privatnutzung, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der Behandlung von Zuzahlungen und Kostenübernahmen durch Arbeitnehmer bestehen vielfach alternative Rechenmodelle. Insofern bedarf es klarer Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern dazu, inwieweit die individuellen Bewertungen bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren oder erst bei den Einkommensteuerfestsetzungen erfolgen sollen.

10 Lohnsteuerminderung durch Sachbezüge – aktuelle Entwicklungen

Sachbezüge sind bis zu 44 € pro Monat steuer- und sozialversicherungsfrei. Insofern handelt es sich um eine **Freigrenze**, so dass bereits ein geringfügiges Überschreiten dieses Grenzwerts dazu führt, dass der gesamte Betrag der Lohnsteuer und Sozialversicherung unterliegt. Diese 44 €-Freigrenze bietet Gestaltungsmöglichkeiten, um den Arbeitnehmern Lohnbestandteile in Form von Sachlohn abgabenfrei zukommen zu lassen. Im Einzelnen sind dabei verschiedene Voraussetzungen zu beachten. Hierzu ist in den vergangenen Monaten interessante Rechtsprechung ergangen. Gerade aktuell zum Jahreswechsel sind bestehende Vereinbarungen diesbezüglich zu überprüfen bzw. es können bestehende Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden, um neue Vereinbarungen abzuschließen.

Zunächst ist in diesen Fällen stets zu prüfen, ob **Barlohn** oder aber **Sachlohn** vorliegt. Für die Abgrenzung ist der auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zu ermittelnde Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend. Dies verdeutlichen die beiden vom Bundesfinanzhof aktuell entschiedenen Urteile zu arbeitgebergeförderten Krankenzusatzversicherungen. In den Urteilen vom 7.6.2018 (Aktenzeichen VI R 13/16) und vom 4.7.2018 (Aktenzeichen VI R 16/17) kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass bei der Gewährung von Krankenversicherungsschutz in Höhe der Arbeitgeberbeiträge

– Sachlohn vorliegt, wenn der Arbeitnehmer auf Grund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz, nicht aber eine Geldzahlung verlangen kann;

– demgegenüber Barlohn vorliegt, wenn der Arbeitgeber einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem vom ihm benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.

Hinweis:

Entscheidet sich der Arbeitgeber dafür, seinen Arbeitnehmern – wie im erstgenannten Fall – unmittelbar Versicherungsschutz zu gewähren, liegt zwar einerseits begünstigter Sachlohn vor, andererseits ist das Potenzial für weitere Sachbezüge angesichts der monatlichen Freigrenze von höchstens 44 € eingeschränkt.

Da es sich bei dem 44 €-Betrag um eine Freigrenze handelt, ist die Ermittlung des **steuerlichen Werts des Sachbezugs** von besonderer Bedeutung. Nach den gesetzlichen Vorgaben ist der Sachbezug mit dem „üblichen Endpreis“ zu bewerten. Üblicher Endpreis ist der Endverbraucherpreis und damit der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlte günstigste Einzelhandelspreis am Markt. Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil v. 6.6.2018 (Aktenzeichen VI R 32/16) entschieden, dass eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vorliegt, wenn der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers liefert bzw. liefern lässt. Der Vorteil hieraus ist in die Berechnung der Freigrenze von 44 € einzubeziehen. Im Urteilsfall lag der Warenwert knapp unter der 44 €-Grenze, der Einbezug der Versandkosten führte jedoch zu einem Überschreiten dieser Freigrenze, so dass der Sachbezug insgesamt steuerpflichtig war. In diesem Fall hätte die Steuerfreiheit für die Warenlieferung dadurch gesichert werden können, dass der Arbeitnehmer die Versandkosten getragen hätte.

Weiterhin ist die Frage des **Zuflusses von Sachbezügen** zu beachten, z.B. in Form von monatlichen Tankgutscheinen (hierzu Sächsisches Finanzgericht vom 9.1.2018, Aktenzeichen 3 K 511/17) oder z.B. als Finanzierung der Nutzung eines Fitnessstudios (hierzu Niedersächsisches Finanzgericht vom 13.3.2018, Aktenzeichen 14 K 204/16):

– Das Niedersächsische Finanzgericht hat insoweit zum Lohnzufluss bei vom Arbeitgeber eingeräumter Möglichkeit der vergünstigten Nutzung von Fitnessstudios entschieden, dass der geldwerte Vorteil den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zufließt, wenn die Arbeitnehmer keinen über die Dauer eines Monats hinausgehenden, nicht entziehbaren Anspruch zur Nutzung der Studios haben.

– Dagegen entschied das Sächsische Finanzgericht in dem Tankgutscheinfall, dass der Zufluss insgesamt bereits mit Ausgabe der Gutscheine gegeben sei. Vorliegend war entscheidend, dass der Arbeitgeber nach Übergabe der Gutscheine rechtlich keinen Einfluss mehr hatte, wie die Gutscheine verwendet und wann diese eingelöst werden. Die Tankkarten enthielten auch keine technischen Vorrichtungen, die eine Einlösung der Gutscheine nur zu bestimmten Zeitpunkten erlaubten.

Handlungsempfehlung:

Entscheidend ist also eine sorgfältige Ausgestaltung der Gutscheine. Die einzelnen Gutscheine dürfen nur monatsbezogen ausgestaltet sein.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Umsetzung der EU-Gutschein-Richtlinie

Mit dem Ziel einer Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen hat der Rat der Europäischen Union am 27.6.2016 die Richtlinie 2016/1065 (EU-Gutschein-Richtlinie) zur Änderung der MwStSystRL erlassen. Diese ist durch die Mitgliedsstaaten bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen, was in Deutschland nun erfolgt. Die neuen Grundsätze sind erstmals anzuwenden auf **Gutscheine, die ab dem 1.1.2019 ausgegeben werden**.

Von einem Gutschein in diesem Sinne wird immer dann gesprochen, wenn das Instrument direkt zum Bezug eines Gegenstands oder einer sonstigen Leistung berechtigt und Liefergegenstand oder sonstige Leistung und Identität des leistenden Unternehmers sich unmittelbar aus dem Gutschein selbst oder aus zusammenhängenden Unterlagen/Nutzungsbedingungen ergeben. Nicht erfasst werden dagegen z.B. Fahrscheine, Eintrittskarten oder Briefmarken. Zukünftig ist bei Gutscheinen zu unterscheiden zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen.

Handlungsempfehlung:

Die neue gesetzliche Regelung gilt für **Gutscheine, die nach dem 31.12.2018 ausgegeben werden**. Dies erfordert, dass schon zum jetzigen Zeitpunkt individuell überprüft wird, ob sich durch die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen Änderungen ergeben. Ist dies der Fall, müssen die **Abläufe in Kassensystemen und im Rechnungswesen** angepasst werden.

Hinweis:

Zu beachten ist, dass ertragsteuerlich der Umsatz aus der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung erst dann auszuweisen ist, wenn die Lieferung erfolgt ist bzw. die Leistung erbracht wurde. Erst dann ist der Umsatz im bilanzsteuerlichen Sinne realisiert. Ausweis der Umsatzsteuer und Umsatzverbuchung können also bei **Einzweck-Gutscheinen** zeitlich auseinanderfallen. Auch dies ist im Kassensystem und in der Buchhaltung zu beachten:

- Ausgabe des Gutscheins: Im Kassensystem ist bei Ausgabe des Gutscheins Umsatzsteuer zu buchen, z.B. „Gutschein 19 % USt“ – im Rechnungswesen ist dieser Vorgang auf ein separates Konto, und zwar erfolgsneutral als Anzahlung/Verbindlichkeit zu buchen, die Umsatzsteuerschuld ist auszuweisen.
- Einlösung des Gutscheins: Im Kassensystem ist dies ohne Umsatzsteuer zu buchen: z.B. „Gutschein Einlösung“. In der Buchhaltung ist dann zu buchen: Anzahlung/Verbindlichkeit gegen Umsatzerlöse.

Zur Handhabung beachte die nachfolgende Übersicht.

	Einzweck-Gutschein	Mehrzweck-Gutschein
Abgrenzung	Ein Einzweck-Gutschein ist „ein Gutschein, bei dem der Ort der Lieferung der Gegenstände oder der Erbringung der Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Gegenstände oder Dienstleistungen geschuldete Mehrwertsteuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen“.	Liegt vor, wenn mindestens ein Kriterium für den Einzweck-Gutschein nicht erfüllt ist – im Zeitpunkt der Ausgabe liegen also nicht alle Informationen vor, um eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen.
Beispielfälle	<ul style="list-style-type: none"> • Buchgutschein für eine bestimmte Buchhandlung • Thermalbad-Gutschein für eine Wellnessmassage • Gutschein für einen Kinofilm 	<ul style="list-style-type: none"> • Prepaid-Telefonkarten • Gutschein eines Warenhauses/Onlineportals für den Erwerb beliebiger Waren – im Angebot sind sowohl regelbesteuerte Waren als auch ermäßigt besteuerte Waren (z.B. Bücher) • Gutschein eines Kinos, der beliebig für den Erwerb einer Kinokarte oder von Speisen/Getränken eingelöst werden kann
Ausgabe des Gutscheins	Die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins gilt als eine Lieferung der Gegenstände oder Erbringung der Dienstleistungen, zu der der Gutschein berechtigt, so dass mit der Ausgabe des Gutscheins die Umsatzsteuer ausgelöst wird.	Umsatzsteuerlich nicht relevant
Einlösung des Gutscheins	Die tatsächliche Übergabe der Gegenstände oder die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen bei der späteren Einlösung des Gutscheins ist ohne umsatzsteuerliche Konsequenzen.	Steuerbar ist erst die Einlösung des Gutscheins zur Erbringung der Leistung, für die der leistende Unternehmer den Gutschein als Gegenleistung annimmt.
Nichteinlösung des Gutscheins	Keine USt-Berichtigung beim leistenden Unternehmer bzw. Gutscheinaussteller, da fingierte Leistung bereits bei Übertragung des Gutscheins vorliegt.	Keine Umsatzbesteuerung; keine Anzahlungsbesteuerung
Rückerstattung des Gutscheins	Korrektur der Umsatzsteuer, da Leistung rückgängig gemacht wird.	Umsatzsteuerlich nicht relevant
Gutscheinhandel in fremdem	Verkäufer des Gutscheins nicht Teil der Leistungskette; nur Vermittlungsleistung	Wie Tausch von Bargeld in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein): bloße

	Einzweck-Gutschein	Mehrzweck-Gutschein
Namen		Übertragung des Gutscheins nicht steuerbar
Gutscheinabgabe im eigenen Namen	Erfolgt die Gutscheinabgabe im eigenen Namen, wohingegen die eigentliche Leistungserbringung durch einen anderen Unternehmer erfolgt, liegt eine Kommissionskonstellation vor. Dies hat zur Konsequenz, dass zwei steuerbare Umsätze vorliegen, nämlich a) vom leistungserbringenden Unternehmer an den gutscheinabgebenden Unternehmer und b) von diesem an den Endverbraucher.	

12 Bewertung von Pensionsrückstellungen: neue Heubeck-Richttafeln

Bei der Bewertung von Altersversorgungsverpflichtungen (Pensionsrückstellungen) und vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen (z.B. Jubiläumsrückstellungen) können die versicherungsmathematischen Annahmen im Hinblick auf die Lebenserwartung, die Invalidisierungs- und die Verheiratungswahrscheinlichkeit usw. Tabellenwerken entnommen werden, soweit diese allgemein anerkannt sind. Üblicherweise bilden die Heubeck-Richttafeln die Bewertungsgrundlage. Nun hat die Heubeck AG neue Heubeck-Richttafeln 2018 G herausgegeben. Die nun aktualisierten Richttafeln spiegeln die weiter gestiegene durchschnittliche Lebenserwartung in Deutschland wider. Der Effekt auf die Bewertung der Pensionsverpflichtungen hängt grundsätzlich von den spezifischen Mitarbeiterbeständen und -strukturen sowie den jeweiligen Versorgungsregelungen der Unternehmen ab.

Hinweis:

Zu den Auswirkungen des Übergangs auf die neuen Richttafeln gibt die Heubeck AG folgende Hinweise: In der Steuerbilanz wird je nach Zusammensetzung des Bestands eine Zuführung zur Pensionsrückstellung zwischen 0,5 % und 1,2 % erwartet. Nach handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen ist der Einmaleffekt mit 1,0 % bis 2,0 % deutlich höher, wobei er maßgeblich von Rechnungszins, Gehaltsdynamik und Fluktuation abhängt.

Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 19.10.2018 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2176/07/10004 :001) diese neuen Richttafeln auch für die steuerliche Bewertung anerkannt. Zur zeitlichen Anwendung gilt:

– Die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ können erstmals der Bewertung von Pensionsrückstellungen am Ende des Wirtschaftsjahres zu Grunde gelegt werden, das nach dem 20.7.2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) endet. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertenden Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen.

– Die bisherigen „Richttafeln 2005 G“ können letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30.6.2019 endet.

Hinweis:

Im Ergebnis besteht somit für die steuerliche Gewinnermittlung zum 31.12.2018 ein Wahlrecht. Allgemein werden in dem Jahresabschluss zum 31.12.2018 auch für steuerliche Zwecke die neuen Richtlinien zur Anwendung kommen, da dies handelsrechtlich zwingend ist.

In den meisten Fällen führt der Übergang auf die neuen Richtlinien zu einem höheren Ansatz der Pensionsrückstellungen und damit zu einem Zuführungsaufwand allein aus dem Übergang auf die neuen Richttafeln. Insoweit ist zu unterscheiden:

– **Handelsbilanz:** Die Erfolgswirkung aus der Anpassung an die neuen Tabellen ist im Jahresabschluss nach HGB sofort in voller Höhe erfolgswirksam zu zeigen. Der Ausweis erfolgt – zusammen mit der regulären Zuführung des Jahres – im Personalaufwand.

– **Steuerbilanz/steuerliche Gewinnermittlung:** Steuerlich ist ein Unterschiedsbetrag auf Grund der Umstellung auf die neuen Richttafeln nach den gesetzlichen Vorgaben auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig zu verteilen. Die gleichmäßige Verteilung ist sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. D.h., es ist zunächst auf den 31.12.2018 zu berechnen, welche reguläre Zuführung sich unter Berücksichtigung der bisherigen Richttafeln ergibt, und sodann ist der Wertansatz der Pensionsrückstellungen zum 31.12.2018 nach den neuen Richttafeln zu berechnen, um den Unterschiedsbetrag aus dem Übergang auf die neuen Richttafeln zu ermitteln.

Hinweis:

Mithin ist in dem versicherungsmathematischen Gutachten auf den 31.12.2018 eine Ermittlung sowohl nach den bisherigen als auch nach den neuen Richttafeln vorzunehmen.

13 Anpassung der Steuervorauszahlungen

Das voraussichtliche Jahresergebnis für 2018 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 2018 und für 2019 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 Steuererklärung für 2018. Soweit allerdings das Finanzamt, z.B. auf Grund aus den Umsatzsteuervoranmeldungen erkennbarer 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.

14 Investitionsabzugsbetrag als bilanzpolitisches Instrument

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

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

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

Handlungsempfehlung:

Zum anstehenden Jahresende (und damit auch meist Bilanzstichtag) sollte in Grenzfällen versucht werden, die maßgeblichen Schwellenwerte zu unterschreiten, um die Möglichkeit für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für 2018 zu eröffnen. Ob dieser dann später in der Steuererklärung tatsächlich geltend gemacht wird, muss erst dann entschieden werden.

Seit der gesetzlichen Änderung zum 1.1.2016 ist das Merkmal der Investitionsabsicht entfallen. Dies wird dadurch kompensiert, dass bei tatsächlicher Nichtdurchführung der Investition der Investitionsabzugsbetrag rückwirkend rückgängig gemacht wird, verbunden mit der allgemeinen Verzinsung der sich dann ergebenden Mehrsteuer von 6 % p.a. nach Ablauf der Karenzzeit von 15 Monaten. Im Ergebnis kann daher der Stpfl. Abzugsbeträge für künftige Investitionen im beweglichen Anlagevermögen bis zu einem Höchstbetrag von 200 000 € gewinnmindernd abziehen, ohne die Absicht der Investition zu haben und die Funktion des Wirtschaftsgutes benennen zu müssen. Der Investitionsabzugsbetrag kann mit hoher Flexibilität zur Glättung von Progressionsspitzen oder als „Kredit“ des Finanzamts genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

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

Bei Personengesellschaften sind insbesondere zwei Besonderheiten zu beachten:

- Bei der Prüfung der Größenmerkmale ist auch Sonderbetriebsvermögen, also z.B. eine im Eigentum eines Gesellschafters stehende Immobilie, die an die Personengesellschaft verpachtet wird, zu berücksichtigen. Mithin kann die Handelsbilanz der Personengesellschaft, in der Sonderbetriebsvermögen nicht abgebildet wird, nicht zur sicheren Ermittlung der Größenmerkmale herangezogen werden.
- Andererseits hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 15.11.2017 (Aktenzeichen VI R 44/16) bestätigt, dass ein im Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag auch für eine spätere Investition im Sonderbetriebsvermögensbereich eines Gesellschafters genutzt werden kann. Ebenso ist der umgekehrte Fall denkbar.

Hinweis:

Bei Personengesellschaften bietet der Investitionsabzugsbetrag also eine sehr hohe Flexibilität. Dies kann aber zu Vermögensverschiebungen zwischen den Gesellschaftern führen, so dass bei solchen Fragen stets steuerlicher Rat einzuholen ist.

Für Personengesellschaften

15 Personengesellschaft als umsatzsteuerliche Organschaft – Vertrauensschutzregelung läuft zum 31.12.2018 aus

Bereits mit Schreiben vom 26.5.2017 (Aktenzeichen III C 2 – S 7105/15/10002) hatte die Finanzverwaltung Konsequenzen aus der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft gezogen und praxisrelevante Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vorgenommen. Die Finanzverwaltung erkennt organisatorisch und wirtschaftlich eingegliederte Personengesellschaften mit der Rechtsprechung als Organgesellschaften an, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Wird eine Struktur auf Grund dieser neuen Sichtweise als umsatzsteuerliche Organschaft eingestuft, so gewährt die Finanzverwaltung Vertrauensschutz, weil die zwingende Ausdehnung der Organschaft auf

Organpersonengesellschaften erst auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden ist. M.a.W. sind nun ab dem 1.1.2019 zwingend die Folgen der umsatzsteuerlichen Organschaft zu ziehen, wenn deren Voraussetzungen vorliegen.

Liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, so hat der Organträger die Umsatzsteuer für den gesamten Organkreis zu erklären und an das Finanzamt abzuführen. Umsätze innerhalb des Organkreises sind als sog. Innenumsätze umsatzsteuerlich nicht von Belang. Als Beispiele, in denen eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, können genannt werden:

Beispiel I:

Eine Produktions-GmbH & Co. KG hält sämtliche Anteile an einer Vertriebs-GmbH & Co. KG, deren Tätigkeit auf den Vertrieb der von der Produktions-GmbH & Co. KG hergestellten Produkte beschränkt ist. Es besteht Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung. Nach der neuen Sichtweise besteht zwischen beiden Unternehmen eine umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere mit der Folge, dass die Warenbewegungen von der Produktions-GmbH & Co. KG an die Vertriebs-GmbH & Co. KG als nicht steuerbare Innenumsätze umsatzsteuerlich nicht zu erfassen sind.

Beispiel II:

Der Einmann-Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG vermietet dieser das in seinem Eigentum stehende Betriebsgrundstück.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall kann die Herbeiführung oder Verhinderung der umsatzsteuerlichen Organschaft erstrebenswert sein. Eine unerwünschte Organschaft kann verhindert werden, etwa durch geringfügige Beteiligung einer nicht zum Organkreis gehörenden Person an der Personengesellschaft oder Beseitigung der organisatorischen Eingliederung z.B. durch Fremdgeschäftsführung. Dringend ist anzuraten, unternehmerische Strukturen mit Personengesellschaften daraufhin zu prüfen, ob die vorhandene Struktur betroffen ist und welche Auswirkungen sich ergeben.

16 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des **Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten** der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Wenn in diesen Fällen in 2018 mit Verlusten zu rechnen ist, sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2018 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann u.U. durch **geeignete Maßnahmen**, die allerdings noch in 2018 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

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

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

17 Verlustrealisierung bei wertlosen/wertgeminderten Wertpapieren noch bis 31.12.2018

Veräußerungsverluste aus privaten Kapitalanlagen können steuerlich geltend gemacht werden, wobei insoweit allerdings die Einschränkung besteht, dass eine Verrechnung nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen und nicht mit anderen Einkunftsquellen möglich ist. Für Aktiengeschäfte bestehen

zudem gesonderte Verlustverrechnungskreise, nach denen Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Aktiengewinnen verrechnet werden können. 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 2018 und damit einen unmittelbaren Liquiditätsgewinn.

In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.6.2018 (Aktenzeichen VIII R 32/16) hinzuweisen. Das Gericht stellt zur Veräußerung wertloser bzw. fast wertloser Aktien klar, dass unter Geltung der Abgeltungsteuer eine steuerlich relevante Veräußerung von Wertpapieren weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist. Damit weist das Gericht klar die anderslautende Ansicht der Finanzverwaltung zurück. Ein Veräußerungsverlust ist also selbst für die Fälle anzuerkennen, in denen der Veräußerungspreis gerade die in Rechnung gestellten Transaktionskosten deckt.

Handlungsempfehlung:

Diese Grundsätze gelten für alle Arten von Wertpapieren, also nicht nur für Aktien, sondern auch für Optionen, Zertifikate u.Ä. In vergleichbaren Fällen sollte die Berücksichtigung des Verlusts geltend gemacht werden bzw. durch eine Veräußerung der Wertpapiere der Verlust realisiert werden.

Nach wie vor offen ist, ob die Ausbuchung der Wertpapiere aus dem Depot wegen Wertlosigkeit als Veräußerung gilt und damit der Verlust steuerlich geltend gemacht werden kann. Vorsichtshalber sollte also eine Veräußerung – wenn auch zu einem sehr geringen Preis – erfolgen.

Hinweis:

Lässt der Inhaber einer Option diese am Ende der Laufzeit verfallen, sind die für den Erwerb der Option entstandenen Aufwendungen als Verlust bei den Kapitalerträgen anzusetzen. Dies gilt auch, wenn die Option vorzeitig durch Erreichen eines Schwellenwerts verfällt (Option mit Knock-out-Charakter). Dies gilt sowohl für Kauf- als auch für Verkaufsoptionen. Dies hat mittlerweile auch die Finanzverwaltung anerkannt (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.4.2018, Aktenzeichen IV C 1 – S 2252/08/10004 :21).

Zu beachten ist in der Praxis, dass aktuelle Rechtsprechung oder Äußerungen der Finanzverwaltung nicht immer beim Kapitalertragsteuerabzug der Banken berücksichtigt werden. Auch die von den Banken erstellten Ertragnisaufstellungen bzw. Aufstellungen mit den Informationen zum Ausfüllen der Steuererklärung sind nicht immer korrekt. Daher müssen diese Angaben im Einzelfall stets überprüft werden, um – soweit eine Erklärungspflicht besteht – richtige Angaben in der Steuererklärung zu machen. Insbesondere sind die Fälle zu beachten, bei denen die Kreditinstitute fälschlicherweise keinen Steuerabzug vornehmen und die Kapitalerträge daher grundsätzlich in die Steuererklärung aufzunehmen sind.

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 15.12.2018. 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 stehen zur Verrechnung mit künftigen positiven Erträgen zur Verfügung.

Handlungsempfehlung:

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

18 Anpassung von Freistellungsaufträgen

Erteilte Freistellungsaufträge können ggf. noch für 2018 geändert werden:

- Erteilte Freistellungsaufträge können herabgesetzt werden, soweit diese in 2018 noch nicht in Anspruch genommen wurden. Damit wird Freistellungsvolumen für andere Bankinstitute frei.
- Im Rahmen des gesetzlichen Gesamtvolumens kann ein Freistellungsauftrag im Nachhinein für 2018 erhöht werden. Dies hat zur Folge, dass ein bereits vorgenommener Steuerabzug insoweit zurückgenommen und die bislang einbehaltene Steuer erstattet wird.

Handlungsempfehlung:

Damit besteht bis zum Jahresende (bei einer erstmaligen Erteilung oder bei einer Erhöhung des Freistellungsvolumens bis zum 31.1.2019) 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.

Für Hauseigentümer

19 Grundsteuer: Ausgestaltung der Neuregelung nach wie vor ungewiss

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12) bestätigt, was in der Fachwelt allgemein erwartet wurde. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen für die Bemessung der Grundsteuer in den „alten“ Bundesländern sind jedenfalls seit dem Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden und umfassenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt. Mit dieser Begründung hat das Gericht die Vorschriften für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber spätestens **bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung** zu treffen hat. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen sie für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Damit begegnet das Gericht den Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Neuregelung in Anbetracht der anstehenden Neubewertung der Vielzahl an Grundstücken.

Nach wie vor werden zwar intensiv verschiedene Reformmodelle diskutiert, es ist aber nicht abzusehen, wie die Neuregelung aussehen wird und in welchen Fällen sich Auswirkungen auf die Steuerbelastung ergeben.

Hinweis:

Von politischer Seite wird betont, dass eine Reform der Einheitsbewertung für die Kommunen insgesamt nicht zu einer Erhöhung des Grundsteueraufkommens führen soll. Dies bedeutet aber nicht, dass der einzelne Grundstückseigentümer zukünftig nicht höher oder auch niedriger belastet wird als bislang. In welchen Fällen sich für den Grundstückseigentümer dennoch ggf. auch gravierende Veränderungen zur jetzigen Grundsteuerbelastung ergeben werden, bleibt abzuwarten.

20 Sonderabschreibung zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus wird der Mietwohnungsneubau durch eine steuerliche Sonderabschreibung gefördert. Neben der normalen Abschreibung von i. d. R. 2 % pro Jahr kann eine Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren mit jeweils bis zu 5 % in Anspruch genommen werden. Damit können in den ersten vier Jahren 20 % als Sonderabschreibung angesetzt werden. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten und förderfähigen Wohnung, maximal jedoch 2 000 € je qm Wohnfläche.

Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn:

- durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude geschaffen wird, der für die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken geeignet ist; begünstigt ist z.B. auch die Schaffung von neuem Wohnraum z.B. durch einen Umbau oder einen Dachgeschossausbau,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3 000 € je m² Wohnfläche nicht übersteigen und

– die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient.

Ein Verstoß gegen die Nutzungsvoraussetzung führt zur rückwirkenden Versagung der bereits in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen. Begünstigt sind Objekte, die innerhalb der EU (bzw. dem EWR) liegen. Insofern werden nicht nur neue Wohnungen in Deutschland von der Sonderabschreibung erfasst.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren war zu Redaktionsschluss noch nicht abgeschlossen. Jedoch ist mit einem kurzfristigen Inkrafttreten zu rechnen.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Gesetzliche Rahmenbedingungen

a) Neuerungen zum Wegfall des Verlustabzugs bei Anteilseignerwechsel

Am 8.11.2018 wurde das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („Jahressteuergesetz 2018“) vom Bundestag abschließend beraten und angenommen. Aus der Fülle der Änderungen ist für die GmbH hervorzuheben, dass die Regelungen zum (anteiligen) Verlustwegfall bei einem Anteilseignerwechsel wie folgt angepasst werden:

Aktuelle Gesetzesfassung (§ 8c KStG): Beim steuerlichen Verlustabzug gilt der Grundsatz, dass Verluste nur von der Person steuerlich geltend gemacht werden können, die sie erlitten hat (Personenidentität). Deshalb hat der Gesetzgeber mit der seit 2008 geltenden Vorschrift des § 8c KStG geregelt, dass bei einer Kapitalgesellschaft der (sog. qualifizierte) Anteilseignerwechsel dazu führt, dass der Verlustabzug bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 % bis zu 50 % quotaal oder, wenn mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte übertragen werden, sogar vollständig untergeht.

BVerfG-Beschluss: Mit Beschluss vom 29.3.2017 (Aktenzeichen 2 BvL 6/11, BStBl II 2017, 1082) hatte das BVerfG entschieden, dass die Regelung, wonach der Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft anteilig dann wegfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % und bis zu 50 % der Anteile übertragen werden (sog. schädlicher Beteiligungserwerb), mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Dies wurde entschieden für die bis zum 31.12.2015 geltende Gesetzesfassung.

Nun wird der Fall des anteiligen Wegfalls von Verlustvorträgen bei Anteilsübertragungen von mehr als 25 % und bis zu 50 % insgesamt gestrichen. D.h., diese bisherige Regelung ist auch für die Vergangenheit (soweit die Veranlagungen verfahrensrechtlich noch offen sind) nicht anzuwenden.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist zu prüfen, ob jetzt am 31.12.2018 Bescheide verfahrensrechtlich endgültig werden, in denen noch die bisherige Gesetzesfassung angewendet wurde. Dann wäre bis zum Jahresende ein Änderungsantrag zu stellen.

Das Gesetzgebungsverfahren wird erst Ende November 2018 abgeschlossen sein.

Verfassungswidrigkeit von § 8c Satz 2 KStG: Der BVerfG-Beschluss vom 29.3.2017 betraf allein die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG über den anteiligen Verlustuntergang, nicht aber die Rechtsfolgen einer Übertragung von mehr als 50 % der Anteils- oder Stimmrechte, also den vollständigen Verlustuntergang. Mit diesem Fall hat sich das FG Hamburg mit Vorlagebeschluss vom 29.8.2017 (Aktenzeichen 2 K 245/17, EStG 2017, 1906) befasst, sich der Argumentation des BVerfG angeschlossen und das Verfahren ausgesetzt, um eine Entscheidung des BVerfG einzuholen (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 19/17): Der Gesetzgeber benachteiligt durch diese Regelung

Kapitalgesellschaften mit Anteilseignerwechsel gegenüber solchen ohne Anteilseignerwechsel, ohne dass ein sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung vorhanden sei.

Hinweis:

Die BVerfG-Entscheidung bleibt abzuwarten.

Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG: Mit vier gleich gerichteten Urteilen vom 28.6.2018 (z.B. Aktenzeichen C-203/16P, HFR 2018, 744) hat der EuGH entschieden, dass die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG keine unzulässige Beihilfe darstellt und sehr wohl unionsrechtskonform ist. Damit hat der EuGH den Beschluss der EU-Kommission für nichtig erklärt und auch die erstinstanzlichen Entscheidungen des Gerichts der Europäischen Union aufgehoben. Zur Begründung führt der EuGH aus, dass die EU-Kommission den selektiven Charakter der Sanierungsklausel anhand eines fehlerhaft bestimmten Referenzsystems beurteilt habe, d.h., die EU-Kommission habe fälschlicherweise den Verlustuntergang als Regelfall (Normalzustand) und die Sanierungsklausel als unzulässige Ausnahme dazu aufgefasst.

Hinweis:

Nach diesen EuGH-Urteilen zu Gunsten sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften muss die deutsche FinVerw die Sanierungsklausel wieder anwenden. Gesetzlich wird nun die Anwendung erstmals für den VZ 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 geregelt. Mithin sind auch Bescheide für vergangene Jahre ggf. zu ändern, wenn diese noch nicht bestandskräftig sind.

Durch die Wiederanwendung der Sanierungsklausel liegt bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 8c Abs. 1a KStG auch kein schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG vor.

b) Zulässigkeit variabler Ausgleichszahlungen eines Organträgers an außenstehende Gesellschafter

Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften beinhaltet auch die Ergänzung des § 14 KStG um einen Abs. 2, der bei Vorliegen einer ertragsteuerlichen Organschaft den Fall von Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens (= Organträger) an außenstehende Gesellschafter betrifft. Mit Rückwirkung für alle noch offenen Fälle soll es für die Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft bei gleichzeitiger Vereinbarung von Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter unschädlich sein, wenn zusätzlich zum festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG noch ein weiterer variabler Zahlungsbestandteil hinzutritt. Dies soll jedoch nur gelten, wenn die Ausgleichszahlung insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters nicht übersteigt und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist.

Hinweis:

Mit dieser Änderung reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 10.5.2017 (Aktenzeichen I R 936/15, HFR 2018, 153), nach dem eine Organschaft dann nicht anzuerkennen ist, wenn solche variablen Ausgleichszahlungen eines Organträgers an einen außenstehenden Gesellschafter (z.B. eine von der Höhe des Jahresüberschusses der Organgesellschaft abhängige Ausgleichszahlung) geleistet werden, da dann das gesetzliche Erfordernis der „Abführung des gesamten Gewinns“ nicht erfüllt sei.

Bestehende Gewinnabführungsverträge mit einer von der jetzt gefundenen gesetzlichen Regelung abweichenden Vereinbarung zur Bemessung variabler Ausgleichszahlungen können letztmals für den VZ 2021 angewendet werden. Insoweit ist also eine Überprüfung im konkreten Fall angezeigt.

22 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften deutliche Vorteile bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen die Jahresabschlüsse von kleinen Kapitalgesellschaften nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buchprüfer oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu

werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutlich weitergehende Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

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

Die Größenklassen des § 267 HGB sind wie folgt:

	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.

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

Hinweis:

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass 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.

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. d)) – 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, so dass es in Höhe der verbleibenden 40 % zur sog. Mindestbesteuerung kommt.

Handlungsempfehlung:

Vor diesem Hintergrund sollte der Jahreswechsel 2018/2019 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 nur mit Wirkung für die Zukunft zielführend.
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2018, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags.
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2019.
- Ermessensspielräume, z.B. im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens, können genutzt werden.

Hinweis:

Wird für 2018 mit einem positiven Ergebnis gerechnet und bestehen Verlustvorträge, so muss die Wirkung der Mindestbesteuerung geprüft werden, da diese eben trotz ausreichend hoher Verlustvorträge zu einer Steuerbelastung führen kann.

d) Verfassungswidrigkeit der Mindestbesteuerung weiterhin fraglich

Vor dem Hintergrund des oben Ausgeführten 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).

Handlungsempfehlung:

Einschlägige Fälle sollten bis zur BVerfG-Entscheidung 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. In einschlägigen Fällen sollten daher die Verfahren offengehalten werden.

e) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2018/2019

Werden Gewinnausschüttungen geplant, ist abzuwägen, ob diese noch in 2018 oder aber erst in 2019 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen:

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Beteiligung 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 Beteiligung 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 (Abgeltung-)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 Beteiligung 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 2018 oder in 2019 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2018 oder in 2019 erfolgt, da derzeit keine Änderung des Steuertarifs bzw. der Steuerbefreiung absehbar ist.

Hinweis:

Entscheidungsrelevant könnten allerdings die Überlegungen auf politischer Ebene sein, den Solidaritätszuschlag frühzeitiger als derzeit geplant abzubauen bzw. abzuschaffen. Sollte dies bereits mit Wirkung für 2019 umgesetzt werden, dann wären Ausschüttungen in 2019 wohl entsprechend geringer steuerlich belastet. Insoweit müssen die Entwicklungen auf der politischen Ebene weiterhin genau verfolgt werden. Nach aktuellem Stand soll der Solidaritätszuschlag zwar erst ab 2021 stufenweise abgeschafft werden, im Bundesrat mehren sich aber die Stimmen und Anträge, die eine frühere und weitergehende Entlastung fordern.

23 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2018 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Organschaft:

- **Keine sachliche Unbilligkeit bei verunglückter Organschaft auf Grund verzögerter Registereintragung:** Die körperschaftsteuerliche Organschaft ermöglicht es, Gewinne und Verluste innerhalb des Organkreises miteinander zu verrechnen. Die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt dabei u.a. den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus, der „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt“ worden sein muss (so § 14 KStG). Mit Urteil vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 80/15, BStBl II 2018, 141) hat sich der BFH mit dem Erfordernis der fünfjährigen Mindestlaufzeit bei verspäteter Eintragung ins Handelsregister (erst dann wird der Gewinnabführungsvertrag zivilrechtlich wirksam) befasst und entschieden, dass keine sachliche Unbilligkeit vorliegt, wenn eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft infolge einer verzögerten Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister erst in dem auf das Jahr der Handelsregisteranmeldung folgenden Jahr steuerlich wirksam wird. Die noch vor der Eintragung erfolgte Gewinnabführung ist daher zutreffend als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Auffassung, wonach Billigkeitsmaßnahmen nicht in Betracht kommen. Letztendlich muss daher in jedem Einzelfall die Handelsregisteranmeldung möglichst frühzeitig erfolgen und vor der erstmaligen Gewinnabführung geprüft werden, ob die Handelsregistereintragung bereits fristgerecht erfolgt ist.

- **Keine finanzielle Eingliederung bei Stimmbindungsvertrag:** Mit rechtskräftigem Urteil vom 14.12.2017 (Aktenzeichen 3 K 12/17 (1), EFG 2018, 228) hat sich das FG Bremen mit der Tatbestandsvoraussetzung der finanziellen Eingliederung befasst und dazu festgestellt, dass die schuldrechtliche Übertragung der Stimmrechte eines Mitgesellschafters aus dessen Anteilen an der Organgesellschaft auf den Organträger durch einen Stimmbindungsvertrag für sich genommen nicht geeignet ist, eine finanzielle Eingliederung zu begründen. Dem Organträger muss vielmehr die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zustehen, und zwar aus seinem bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum an dem Anteil an der Organgesellschaft. Schuldrechtliche Vereinbarungen hinsichtlich der Stimmrechtsausübung (z.B. eine Stimmrechtsvollmacht, eine Stimmrechtsvereinbarung, ein Stimmrechtsverzicht, eine Stimmrechtsleihe oder eine Stimmrechtsbindungsverpflichtung) sind für die Annahme einer Organschaft unmaßgeblich.

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

– **„Stehenlassen“ einer Gesellschafterforderung als mit einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlung:** Mit Beschluss vom 15.5.2018 (Aktenzeichen I B 114/17, BFH/NV 2018, 1092 = DStZ 2018, 637) hat der BFH zur Frage der Gewinnwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterforderungen entschieden, dass das Unterlassen der Geltendmachung („Stehenlassen“) einer fälligen Gesellschafterforderung aus Lieferungen und Leistungen mit einem Gesellschafterdarlehen wirtschaftlich vergleichbar sein kann und somit unter das Abzugsverbot i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG fällt. Im entschiedenen Streitfall hatte die klagende Mutter-GmbH ihre Tochtergesellschaft mit Waren beliefert, die in der Folge die aus den Lieferungen resultierenden Forderungen aber nur zum Teil begleichen konnte. Verbliebene Zahlungsforderungen wurden in einem Darlehensvertrag gebündelt und nachfolgend von der Mutter-GmbH steuermindernd abgeschrieben. Weder die FinVerw noch der BFH haben diese Teilwertabschreibung steuerlich anerkannt, weil die Überlassung von Liquidität durch das Unterlassen der Geltendmachung („Stehenlassen“) einer fälligen Forderung des Gesellschafters aus Lieferungen und Leistungen mit der Überlassung von Liquidität in Form eines Gesellschafterdarlehens wirtschaftlich vergleichbar sein könne. Die Vergleichbarkeit sei in jedem Fall dann gegeben, wenn die Forderungen der Mutter-GmbH bis zu ihrer zivilrechtlichen Verjährung nicht eingezogen worden seien.

Hinweis:

In der Gestaltungspraxis ist insoweit zu beachten, dass das Abzugsverbot für Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind, nur für langfristige, nicht aber für kurzfristige Forderungen gelten soll. Denn um mit einer Darlehensgewährung vergleichbar zu sein, müsse es bei den Forderungen darum gehen, der Körperschaft den Finanzbedarf zur Verfügung zu stellen, den sie zur Führung ihrer Geschäfte benötigt (also um langfristige Forderungen).

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

– **Erwerb eigener Anteile durch die GmbH als Veräußerung i.S.d. § 17 EStG:** Mit dem BilMoG ist für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, die Bilanzierung eigener Anteile dahingehend neu geregelt worden, dass nun – unabhängig von dem Zweck des Erwerbs der eigenen Anteile – ausschließlich eine Verrechnung mit dem Eigenkapital vorzunehmen ist; dies entspricht dem wirtschaftlichen Gehalt des Rückkaufs, der als Auskehrung frei verfügbarer Rücklagen angesehen wird. In bilanzieller Hinsicht wird also auf Seiten der erwerbenden GmbH kein Anschaffungsvorgang mehr angenommen; die eigenen Anteile werden handelsrechtlich also nicht mehr als Wirtschaftsgut erfasst. Vor dem Hintergrund des § 17 EStG hat der BFH mit Urteil vom 6.12.2017 (Aktenzeichen IX R 7/17, HFR 2018, 309) im Ergebnis die Ansicht der FinVerw bestätigt, wonach der entgeltliche Erwerb eigener Anteile durch die GmbH auch unter der aktuellen Rechtslage auf Seiten des veräußernden Gesellschafters ein Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG darstellt. Eine mit der steuerrechtlichen Behandlung bei der Gesellschaft korrespondierende oder spiegelbildliche Behandlung auf der Gesellschafterebene erfolgt nicht.

– **Veräußerung von GmbH-Anteilen – Bestimmung der Gegenleistung:** Zu dem der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG zu Grunde zu legenden Veräußerungspreis rechnet alles, was der Veräußerer für die übertragenen Anteile vom Erwerber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten aus dem Veräußerungsgeschäft als Gegenleistung erhält. Nach dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 13.9.2017 (Aktenzeichen 2 K 2013/16, EFG 2017, 1886) zählen hierzu auch solche Mittel, die der Erwerber aufwenden muss, damit die Kapitalgesellschaft Besserungsscheine bedienen kann, wenn sich diese Verpflichtung aus dem einheitlichen Kaufvertrag ergibt und die Mittel letztlich dem Veräußerer zufließen. Entscheidend für die Einordnung einer zusätzlichen Zahlung als Teil des Veräußerungspreises ist, ob der Vereinbarung über diese Zahlung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt oder nicht.

Hinweis:

Ein Beispiel für zusätzlich vereinbarte Zahlungen, denen eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt – und die daher gerade nicht zum Veräußerungspreis zählen -, könnten Zahlungen auf Grund eines i.R.d. Veräußerung von GmbH-Anteilen vereinbarten Wettbewerbsverbots sein.

Gegen das Urteil des FG ist nun unter dem Az. IX R 31/17 die Revision beim BFH anhängig.

– **Veräußerungsverlust nach § 17 EStG – Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG:** Bereits

im vergangenen Jahr hatte der BFH mit Urteil vom 11.7.2017 (Aktenzeichen IX R 36/15, BStBl II 2017, 683) eine bedeutsame Rechtsprechungsänderung betreffend die steuerliche Behandlung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen vollzogen und für Altfälle zugleich einen 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) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

Neufälle: Der Beurteilung des Anschaffungskostenbegriffs nach § 17 EStG ist künftig 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 des Gesellschafters aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen sind nach den Grundsätzen des Urteils nicht mehr als nachträgliche Anschaffungskosten gewinnmindernd im Rahmen des § 17 EStG zu berücksichtigen.

Stellungnahme der Finanzverwaltung: Mit Datum vom 20.3.2018 hat die OFD Nordrhein-Westfalen (StEd 2018, 236) explizit auf das vorgenannte BFH-Urteil Bezug genommen und bestimmt, dass bis auf Weiteres wie folgt verfahren werden soll:

- Werden nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht, so sind diese nach der bisherigen Verwaltungsauffassung zu behandeln, wenn die eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet wurde oder wenn eine Finanzierungshilfe bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.
- Fälle, in denen nachträgliche Anschaffungskosten geltend gemacht werden und die eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen erst nach dem 27.9.2017 geleistet wurden oder nach diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden sind, sind bis zur abschließenden Erörterung auf Bund-Länder-Ebene zurückzustellen.

Hinweis:

Jüngst hat allerdings das FG Berlin-Brandenburg mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 18.4.2018 (Aktenzeichen 3 K 3138/15, EFG 2018, 1366) entschieden, dass die auf dem Eigenkapitalersatzrecht beruhenden Grundsätze über die Anerkennung nachträglicher Anschaffungskosten auf Grund eigenkapitalersetzender Gesellschafterdarlehen seit dem Inkrafttreten der Änderungen durch das MoMiG am 1.11.2008 nicht mehr gelten, und zwar auch nicht übergangsweise bis zum 27.9.2017. Insoweit ist die weitere Rechtsentwicklung abzuwarten, da der BFH erneut Gelegenheit bekommt, seine Bestandsschutzregelung zu prüfen bzw. zu begründen (Az. des Revisionsverfahrens IX R 13/18).

24 **VGA-Checkliste: Wichtige 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 überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2018 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

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

a) Grundlegende 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 der vGA führt. Gegen dieses Urteil war Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt worden, die der BFH mit einem nicht veröffentlichten Beschluss vom 26.3.2018 (Aktenzeichen VIII B 66/17) als unbegründet zurückgewiesen hat.

Hinweis:

Es bleibt also dabei, dass die Rückabwicklung eines eine vGA auslösenden Vorgangs nicht zur Rückgängigmachung der vGA führt.

– **Keine Schenkungsteuer bei Zahlung eines überhöhten Entgelts an nahestehende Person:** Mit drei Grundsatzurteilen vom 13.9.2017 (Aktenzeichen II R 54/15, BStBl II 2018, 292; II R 42/16, II R 42/16; II R 32/16, BStBl II 2018, 296) hat der BFH gegen die Auffassung der FinVerw entschieden, dass überhöhte vertragliche Entgelte, die eine GmbH einer einem Gesellschafter nahestehenden Person gewährt (und die deshalb als vGA an den Gesellschafter qualifiziert werden), keine Schenkungen der GmbH sind, wenn der Gesellschafter, dem die bevorteilte Person nahesteht, an der Vereinbarung zwischen der GmbH und der nahestehenden Person mitgewirkt hat. Die Mitwirkung des Gesellschafters könne darin bestehen, dass er den Vertrag zwischen der GmbH und der nahestehenden Person als Gesellschafter-Geschäftsführer abschließt, als Gesellschafter mitunterzeichnet, dem Geschäftsführer eine Anweisung zum Vertragsabschluss erteilt, in sonstiger Weise auf den Vertragsabschluss hinwirkt oder diesem zustimmt.

Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass die FinVerw nach diesen Urteilen ihre abweichende Auffassung aufgeben, zugleich aber auch die Frage aufgreifen wird, inwieweit nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls eine Schenkung des Gesellschafters an die nahestehende Person anzunehmen und steuerlich zu erfassen ist.

– **Änderung des Einkommensteuerbescheids des Gesellschafters auf Grund einer vGA – Zuschätzungen als Kapitaleinkünfte:** Mit Urteil vom 12.6.2018 (Aktenzeichen VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141 = DStZ 2018, 728) hat der BFH in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass Zuschätzungen auf Grund einer Nachkalkulation bei einer GmbH dann als vGA an die Gesellschafter zu beurteilen sind, wenn die Nachkalkulation den Schluss zulässt, dass die GmbH Betriebseinnahmen nicht vollständig gebucht hat und diese nicht gebuchten Betriebseinnahmen den Gesellschaftern außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zugeflossen sind. Wenn sich der Verbleib nicht gebuchter Betriebseinnahmen nicht feststellen lässt, sei im Zweifel davon auszugehen, dass der zusätzliche Gewinn an die Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote ausgekehrt worden ist.

Hinweis:

Bereits in früheren Urteilen hatte der BFH formuliert, dass die Unaufklärbarkeit des Verbleibs eines zusätzlichen Gewinns zu Lasten der Gesellschafter gehe. Neben der einkommenserhöhenden Korrektur auf Seiten der GmbH erfolgt daher bei Hinzuschätzungen auch eine Änderung der Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter unter Berücksichtigung einer vGA.

b) Geschäftsführerverträge

– **VGA bei Vertrag mit noch zu gründender Gesellschaft (hier: Unternehmergesellschaft [UG]):** Mit rechtskräftigen Urteil vom 13.3.2017 (Aktenzeichen 7 K 55/16, EFG 2017, 1826) hat das FG München entschieden, dass der Abschluss eines Mietvertrags mit einer noch zu gründenden Unternehmergesellschaft mit nur einem Gesellschafter vor Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags mangels zivilrechtlicher Vereinbarung nicht dem sog. formellen Fremdvergleich genügt, so dass die Mietzahlungen der später errichteten UG vGA sein können.

Hinweis:

Schriftliche Vereinbarungen mit einer noch zu gründenden GmbH bzw. UG bedürfen der besonderen Sorgfalt; sie führen nach Auffassung der Rechtsprechung immerhin nicht zwangsläufig zu vGA. Vielmehr werden im Vorhinein abgeschlossene Vereinbarungen anerkannt, wenn der Wille zur Verpflichtung der (Vor-)Gesellschaft zu erkennen ist und die später errichtete GmbH (bzw. UG) die Vereinbarung genehmigt bzw. inhaltsgleich übernimmt. Derartige

Sachverhalte sollten aus Nachweisgründen stets schriftlich erfolgen und die Vereinbarungen sind zudem auch nachweisbar tatsächlich durchzuführen.

– **Angemessenheit einer Gewinnantieme:** Mit seinem erst in 2018 veröffentlichten rechtskräftigen Beschluss vom 29.11.2016 (Aktenzeichen 2 V 285/16, DStZ 2018, 291) hat das FG Hamburg zur Angemessenheit der Gesamtausstattung eines Gesellschafter-Geschäftsführers festgestellt, dass die Angemessenheit der Gesamtausstattung sowie die Angemessenheit einer Gewinnantieme grundsätzlich anhand derjenigen Umstände und Erwägungen beurteilt werden müssen, die im Zeitpunkt der Gehaltsvereinbarung vorgelegen haben bzw. angestellt worden sind. Eine Gewinnantieme müsse daher auch dann nicht zwingend zu einer vGA führen, wenn sie mehr als 50 % der Gesamtausstattung ausmache – z.B. wenn sich ein sprunghafter Gewinnanstieg im Jahresergebnis niederschläge, mit dem ursprünglich nicht zu rechnen war.

Hinweis:

Die bei Vertragsabschluss zu Grunde gelegten Annahmen sollten sorgfältig dokumentiert werden.

c) Pensionszusagen/Altersversorgung

– **Arbeitnehmerfinanzierte Altersversorgung (Entgeltumwandlung) eines Gesellschafter-Geschäftsführers keine vGA:** Mit Urteil vom 7.3.2018 (Aktenzeichen I R 89/15, HFR 2018, 725) hat der BFH entschieden, dass der Aufbau einer arbeitnehmerfinanzierten Altersversorgung mittels eigener Gehaltsansprüche eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu einer vGA führt, wenn dessen Gehalt zu diesem Zweck reduziert und der Minderungsbetrag an eine überbetriebliche Versorgungskasse gezahlt wird, weil es insoweit nämlich schon an einer Vermögensminderung bei der GmbH fehlt. Wirtschaftlich betrachtet disponiere der Arbeitnehmer ausschließlich über sein eigenes (künftiges) Vermögen, indem er Aktivbezüge zugunsten künftiger Altersbezüge zurücklegt.

Hinweis:

In der Praxis ist zu beachten, dass der BFH bezogen auf den Fremdvergleich zugleich darauf hinweist, dass im Einzelfall auch auf Entgeltumwandlung beruhende Versorgungszusagen sehr wohl durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können, wenn nämlich z.B. sprunghafte Gehaltsanhebungen im Vorfeld der Entgeltumwandlung erfolgen würden.

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

– **vGA bei Sachspende an Stiftung:** Mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 21.3.2018 hat das FG Köln (Aktenzeichen 10 K 2146/16, EFG 2018, 1676) entschieden, dass vom Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Aufwendungen zugleich vGA sein können; in diesem Fall dürfen die Aufwendungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Im Streitfall hatte eine von einem Ehepaar beherrschte GmbH Kunstwerke erworben und dann einer von den Ehegatten errichteten Stiftung gespendet, der auch die Ehegatten Kunstwerke übertragen hatten. FA und FG werten die Übertragungen durch die GmbH als gesellschaftsrechtlich veranlasste Aufwendungen an eine den Gesellschaftern nahestehende Person, also als vGA und nicht als abzugsfähige Spenden.

Hinweis:

In der Praxis ist bei Spenden einer GmbH an eine gemeinnützige Organisation/Stiftung zwischen vGA und Spende abzugrenzen. Als geeigneten Maßstab für die Prüfung, inwieweit der Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gesellschafter verursacht ist, nennt das FG sog. Fremdspenden (im Streitfall war gerade nicht diversifiziert, sondern ausschließlich an diese eine Stiftung gespendet worden). Das FG hat die Revision zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung zu beobachten ist.

– **Behandlung eines von einer GmbH geleasteten Pkw als vGA:** Mit rechtskräftigem Urteil vom 11.6.2018 hat das FG München (Aktenzeichen 7 K 634/17, EFG 2018, 1388) klargestellt, dass alle von einer GmbH angeschafften Wirtschaftsgüter zu ihrem Betriebsvermögen gehören, ohne dass die GmbH den Nachweis einer betrieblichen Veranlassung erbringen muss. Für die Annahme des Vorliegens der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung z.B. der Leasingaufwendungen eines Geschäftsführer-Pkw (und damit des Vorliegens einer vGA) trägt das Finanzamt die Beweislast (objektive Feststellungslast).

Abgabe- und Zahlungstermine 2019

25 Wichtige Steuertermine 2019¹

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

Monat	Termin ³	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	12/2018	IV/2018
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2018		
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	11/2018	
	25.1./29.1.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2019	
Februar	11.2. (14.2.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	1/2019	IV/2018
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2018	
	11.2. (14.2.)	^{1/11} Sonderzahlung für Umsatzsteuer-Dauerfristverlängerung 2019		
	15.2 (18.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		I/2019
	15.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2018		
	16.2.	Ablauf Einreichungsfrist der UV-Jahresmeldung 2018		
	22.2./26.2.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2019	
März	11.3. (14.3.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	2/2019	I/2019
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2019	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		
	25.3./27.3.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2019	
April	10.4. (15.4.)	Kapitalertragsteuer, ⁴ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	3/2019	I/2019
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2019	
	24.4./26.4.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2019	
Mai	10.5. (13.5.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2019	I/2019
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2019	
	15.5. (20.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		II/2019
	24.5./28.5. ²	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2019	
Juni	11.6. ^{2a} (14.6.) ^{2a}	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2019	

Monat	Termin ³	Steuer	monatlich	vierteljährlich
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2019	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2019
	24.6./26.6.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2019	
Juli	10.7. (15.7.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2019	II/2019
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2019	
	1.7. (4.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	25.7./29.7.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2019	
August	12.8. (15.8. ^{2b})	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2019	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2019	II/2019
	15.8. ^{2b} (19.8.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		III/2019
	26.8./28.8.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2019	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2019	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2019	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2019
	24.9./26.9.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2019	
Oktober	10.10. (14.10.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2019	III/2019
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2019	
	24.10. ^{2c} /28.10. ^{2c}	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2019	
November	11.11. (14.11.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2019	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2019	III/2019
	15.11. (18.11.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		IV/2019
	25.11./27.11.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2019	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer ⁴ , Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2019	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2019	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		IV/2019
	19.12./23.12.	Meldung ⁵ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2019	

¹Vgl. auch die folgenden Hinweise. ²Am 30.5.2019 ist Christi Himmelfahrt und somit in allen Bundesländern Feiertag. Der Termin verschiebt sich auf den 24.5./28.5. ^{2a}Am 10.6.2019 ist Pfingstmontag und somit in allen Bundesländern Feiertag. Der Termin verschiebt sich auf den 11.6./14.6. ^{2b}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. ^{2c}In Bundesländern, in denen

der Reformationstag kein gesetzlicher Feiertag ist, verschiebt sich der Termin um einen Tag auf den 25.10./29.10. ³Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. ⁴Bei 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. ⁵Zur Wahrung der Frist muss der Beitragsnachweis am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

26 Hinweise

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

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

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

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

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

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

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

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 Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

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.