

## 14. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Damit eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist, müssen nach dem Umsatzsteuergesetz folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Ware wurde in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet und
- der Abnehmer ist ein Unternehmer, der die Ware für sein Unternehmen erworben hat und
- der Erwerb unterliegt beim Abnehmer in dem anderen Mitgliedstaat der Umsatzsteuer.

Diese müssen vom Unternehmer durch geeignete Belege und Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Der Unternehmer hat diesen Nachweis durch Belege zu erbringen, die belegen können, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dafür kann der Unternehmer neben der Gelangensbestätigung in den Fällen der Versendung auch weitere, in § 17a Abs. 3 UStDV geregelte Alternativnachweise, vorlegen.

Der Nachweis gilt als eindeutig und leicht nachprüfbar

- durch das Doppel der Rechnung und
- durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, (sog. Gelangensbestätigung).

Fehler gehen zu Lasten des Unternehmers und lassen die Umsatzsteuerfreiheit entfallen. Ein **Zeugbeweis** kann die beleghafte Aufzeichnungsverpflichtung nicht ersetzen. Nur wenn der Belegnachweis unmöglich oder unzumutbar ist, kann ausnahmsweise aus Vertrauensschutzgründen etwas anderes gelten. Steht demnach objektiv fest, dass die Ware in den anderen Mitgliedstaat gelangt ist, treten formelle Mängel in den Hintergrund.

Für den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers muss der Unternehmer die **Umsatzsteuer-ID des Abnehmers** aufzeichnen. Soweit der Abnehmer eine falsche Umsatzsteuer-ID verwendet und damit die Aufzeichnung insoweit unrichtig ist, hat der BFH entschieden, dass die Steuerbefreiung nicht allein wegen einer unrichtigen ID-Nummer versagt werden kann, wenn der Unternehmer gutgläubig war und er trotz zumutbarer Maßnahmen die Umsatzsteuer-ID des Abnehmers nicht mitteilen kann. Außerdem muss er

anderweitig nachweisen können, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat.

Bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren (dies sind Branntwein, Bier, Sekt, alkoholhaltige Zwischenerzeugnisse, Mineralöle sowie Tabakwaren) kann diese gemäß BFH steuerfrei sein, auch wenn der Empfänger keine Umsatzsteuer-ID-Nummer verwendet. Dazu muss der Lieferer alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um die ID-Nummer herauszufinden.

Es sollte somit darauf geachtet werden, dass man sich die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-ID elektronisch durch eine qualifizierte Abfrage bestätigen lässt. Andernfalls droht der Verlust der Steuerbefreiung, weil Sie zumutbare Überprüfungsmaßnahmen unterlassen haben.

## **15. Umsatzsteuerliche Behandlung des betrieblichen Kraftfahrzeugs Veräußerung / Entnahme**

Für die **Zuordnung zum Unternehmen** ist es erforderlich, dass das Fahrzeug – unabhängig von der ertragsteuerlichen Handhabung – mindestens 10% für das Unternehmen genutzt wird. Als Maßstab dafür wird auf das Verhältnis der angefallenen Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs abgestellt. Die 10%-ige betriebliche Nutzung muss gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden.

Wird ein Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet, ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der gesamten Kfz-Kosten möglich. Die anteilige nichtunternehmerische Nutzung ist mit dem Regelsteuersatz von 19% als unentgeltliche Wertabgabe umsatzsteuerpflichtig.

Für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug können die auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge in **voller Höhe** in Abzug gebracht werden. Weiterhin ist es möglich, die Vorsteuerbeträge aus den laufenden Kosten (Benzin, Reparatur, Inspektionen etc.) abzuziehen. Dies gilt auch für Leasing- oder Mietfahrzeuge; dabei kann die auf die Leasing- bzw. Mietrate entfallende Vorsteuer in voller Höhe abgezogen werden.

Die **Veräußerung** des Kraftfahrzeugs aus dem Betriebsvermögen unterliegt stets der Umsatzsteuer, auch wenn das Fahrzeug ursprünglich ohne Umsatzsteuer erworben wurde. Daher empfiehlt es sich, das Kraftfahrzeug vor der Veräußerung zunächst umsatzsteuerfrei zu entnehmen, um es anschließend privat außerhalb der betrieblichen Sphäre zu verkaufen.

Dieses Entnahme-Verkaufsmodell ist von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt (Entscheidung des EuGH vom 08.03.2001, Az. C-415/98 und des BFH vom 31.01.2002, Az. V R 61/96). Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes kann die Veräußerung unmittelbar nach der Entnahme erfolgen. Für die private Veräußerung ist keine Umsatzsteuer zu zahlen.

Auch die Entnahme des Fahrzeugs aus dem Betrieb ist umsatzsteuerpflichtig, wenn es zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Eine **Entnahme** des betrieblich genutzten Fahrzeugs erfolgt vielfach nach Ende der steuerlichen Abschreibung (i.d.R. nach sechs Jahren). Im Regelfall kommt es hierdurch zur Aufdeckung von stillen Reserven. Als Entnahmegewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert und dem Buchwert des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Entnahme zu versteuern. Der Entnahmewert ermittelt sich aus dem sog. Teilwert. Das ist jener Wert, den ein Erwerber für das betreffende Wirtschaftsgut bezahlen würde.

Darüber hinaus unterliegt die Entnahme der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Die darauf entfallende Umsatzsteuer ist nicht abziehbar. Einzige Ausnahme dabei: der betrieblich genutzte Pkw wurde durch den Unternehmer von einem Nichtunternehmer erworben, sodass keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestanden hat. Wurden an dem Kraftfahrzeug bestimmte Bestandteile eingebaut, für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, unterliegen bei einer Entnahme nur die Bestandteile der Umsatzbesteuerung.

## 16. Umsatzsteueroption bei Vermietung

Die Vermietung erfolgt nach dem Umsatzsteuergesetz grundsätzlich steuerfrei. Dies hat für den Vermieter den Nachteil, dass die von Handwerkern in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge für Renovierungsarbeiten nicht als Vorsteuer abziehbar sind.

Soll ein Vorsteuerabzug auf Seiten des Vermieters erreicht werden, besteht die Möglichkeit, zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren (§ 9 i.V.m. § 4 Nr. 12a UStG). Voraussetzung hierfür ist allerdings u.a., dass der Mieter ein Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes ist. Das gemietete Objekt muss für das Unternehmen des Empfängers genutzt werden und der Mieter darf vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen sein (z.B. § 4 UStG). Dies gilt auch beispielsweise dann, wenn der Mieter mit einem Jahresumsatz von weniger als EUR 17.500,00 unter die Kleinunternehmerregelung fällt.

Wichtig ist noch, dass der vermietende Unternehmer beim Erwerb einer Immobilie diese dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet hat. Dies muss dem Finanzamt bis zum 31.05. des dem Anschaffungsjahr folgenden Jahres mitgeteilt werden.

Liegen die Voraussetzungen für eine Umsatzsteueroption vor, kann der Vorsteuerabzug bereits bei Erhalt der Handwerkerrechnung mit Steuerausweis erfolgen. Maßgeblich ist, dass die Vermietungsabsicht zu diesem Zeitpunkt vorgelegen hat. Eine tatsächliche Vermietung ist nicht erforderlich. Es muss aber tatsächlich zu einer steuerpflichtigen Vermietung kommen.

Um wirksam zur Umsatzsteuer zu optieren, bedarf es keiner Form und Frist. Ständig wiederholte Bestätigungen sind bei einem Dauermietverhältnis nicht erforderlich, jedoch die Abgabe regelmäßiger Umsatzsteuervoranmeldungen oder -erklärungen. Bei unterschiedlicher Nutzung mehrerer Grundstücksteile ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung für jeden Grundstücksteil gesondert möglich. Daher kann innerhalb eines Objekts ohne Auswirkungen auf andere Wohneinheiten für eine vermietete Einheit zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden. Dabei ist zu beachten, dass die Immobilie mindestens 10 Jahre umsatzsteuerpflichtig vermietet werden muss, um den gesamten Vorsteuerabzug letztendlich behalten zu können. Eine vorzeitige Änderung der Verhältnisse führt zum anteiligen Vorsteuerverlust, d.h. Rückzahlung an das Finanzamt.

## 17. Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern

Angesichts der steigenden Zahl von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern mietet die öffentliche Hand – meist durch die Landratsämter – vermehrt Unterkünfte an bzw. schaltet Privatunternehmen in der Beherbergung der Asylbewerber ein. Die Unterbringung erfolgt im Rahmen unterschiedlichster Vertragsvarianten (z.B. Mietverträge, Beherbergungsverträge, Belegungsvereinbarungen, Rahmenverträge usw.)

Bei **langfristigen Mietverträgen** greift grundsätzlich die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 UStG), eine Möglichkeit zur Option (§ 9 UStG) besteht nicht, da die Verwendung durch die öffentliche Hand als Flüchtlings-/Asylbewerberunterkünfte dem hoheitlichen (nicht-unternehmerischen) Bereich zuzuordnen ist.

Werden zur Vermietungsleistung zusätzliche Dienstleistungen als Nebenleistungen erfasst (z.B. Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen, Standardmöblierung), ist dieses als Nebenleistung zur Vermietung anzusehen und damit auch umsatzsteuerfrei.

An die untergebrachten Personen erbrachte Verpflegungsleistungen, auch Waschdienst, Raumpflege, ggf. Sicherheitsdienst/Anwesenheitskontrolle usw., unterliegen als eigenständige Leistung stets dem Regelsteuersatz.

Werden Unterkünfte zur Beherbergung von Flüchtlingen und Asylbewerbern für die Dauer von bis zu 6 Monaten an die öffentliche Hand vermietet (**kurzfristige Mietverträge**), handelt es sich um eine ermäßigt besteuerte Beherbergungsleistung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, unterliegen dem Regelsteuersatz. Soweit diese zusätzlichen Dienstleistungen im pauschalen Entgelt enthalten sind, besteht ein Aufteilungsgebot. An die untergebrachten Personen erbrachte Verpflegungsleistungen unterliegen regelmäßig dem Regelsteuersatz.

Bei einer **Unterbringung** im Bedarfsfall mit einer geplanten Dauer von **bis zu 6 Monaten** (z.B. Notunterkünfte oder Fälle, in denen die Unterkunft aufgrund anderer Umstände nur kurzfristig beziehbar ist), greift der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

Bei einer **Unterbringung** im Bedarfsfall mit einer geplanten Dauer von **über 6 Monaten** liegt eine steuerfreie Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG vor.

## 18. Falscher Steuersatz – Achtung beim Vorsteuerabzug

Sobald in einer Rechnung zu Unrecht eine **zu hohe Umsatzsteuer** ausgewiesen ist (z.B. Ansatz von 19% Umsatzsteuer, obwohl 7% richtig gewesen wären), ist die Rechnung fehlerhaft. Der leistende Unternehmer schuldet trotzdem die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer anteilig zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten:

- die korrekte Umsatzsteuer bereits mit Erbringung der Leistung und
- die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer mit Rechnungsausstellung.

I.d.R. wird die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung des Monats der Lieferung angemeldet. Dies lässt auch die Finanzverwaltung zu.

Um die unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer richtig anzusetzen, ist eine Korrektur der Rechnung notwendig. Dabei ist zuerst die alte Rechnung zu stornieren und eine neue Rechnung mit dem ermäßigten Steuersatz auszustellen. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die alte Rechnung im Original wieder zurückgesendet wird und Sie auch den Nachweis erbringen können, dass der Rechnungsempfänger einen eventuell höheren Vorsteuerabzug rückgängig gemacht hat.

Beachten sollten Sie unbedingt auch, dass eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung vorliegt, die den vollen **Vorsteuerabzug** zulässt. Die Formerfordernisse sind im § 14 UStG geregelt.

Darüber hinaus laufen Sie auch dann Gefahr, einen Vorsteuerabzug zu verlieren, wenn die Rechnung für Sie erkennbare Ungereimtheiten enthält, etwa wenn im Geschäftsverkehr übliche Kontaktdaten (Telefon-, Faxnummer, E-Mail-Adresse und Bankverbindung) fehlen, oder die Steuernummer falsch ist. Bei größeren Rechnungsbeträgen, die bar entrichtet worden sind oder wenn Kenntnis von der Gewerbeuntersagung des Rechnungsausstellers, ist höchste Obacht geboten. Auch bei kleinsten Ungereimtheiten sollten Sie die Eingangrechnungen überprüfen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden. Aus dem Grunde sollte die Zahlung solange zurückgehalten werden, bis alle Ungereimtheiten beseitigt sind.

## **19. Umsatzsteuervergütung aus anderen EU-Mitgliedstaaten**

Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, können sich die für betriebliche Aufwendungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlten Vorsteuern unter bestimmten Voraussetzungen erstatten lassen. Zuständige Behörde für den Vergütungsantrag ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Die Vergütungsanträge für das vergangene Jahr müssen bis spätestens 30.09. des Folgejahres beim Bundeszentralamt eingegangen sein. Die Antragsfrist des § 18 Abs. 9 UStG ist eine Ausschlussfrist, die nur durch einen vollständigen, dem amtlichen Muster in allen Einzelheiten entsprechenden Antrag, gewahrt wird, wobei dem Antrag die Rechnungen und die Einfuhrbelege im Original beizulegen sind (BFH v. 19.11.2014 – V R 39/13).

Erstattungsanträge sind grundsätzlich elektronisch zu übermitteln. Dem Antrag sind alle Belege (Rechnungen mit entsprechendem Umsatzsteuerausweis) beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens EUR 1.000,00 bzw. bei Benzinrechnungen mindestens EUR 250,00 beträgt. Die Grenzbeträge variieren zwischen den einzelnen Staaten. Eine aktuelle Präferenzliste ist beim Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) erhältlich. Die Rechnungen müssen hochgeladen werden und sind elektronisch zu übermitteln. Zum Belegversand ist eine BZSt-Nummer notwendig. Der Vergütungsantrag muss zwingend den Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, eine Adresse für die elektronische Kommunikation (e-Mail Adresse), eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit und den Vergütungszeitraum enthalten.

Der Antrag auf Umsatzsteuer-/Vorsteuervergütung setzt bestimmte Mindesterstattungsbeträge voraus. Bei Anträgen, die an Deutschland und die übrigen EU-Staaten gestellt werden, muss die beantragte Vergütung beispielsweise mindestens EUR 50,00 betragen.

## 20. Kassenführung

Wer nach den handelsrechtlichen Vorschriften Buchführungspflichtig ist, muss auch seine Bargeschäfte aufzeichnen. Es besteht also auch eine Pflicht zur Kassenführung. Dabei müssen die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein. Die Eintragungen oder Aufzeichnungen müssen bei einer Korrektur immer nachvollziehbar sein und der ursprüngliche Eintrag muss weiterhin feststellbar bleiben.

Die Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen täglich aufgezeichnet werden. Es ist nicht ordnungsgemäß, wenn eine nachträgliche Erfassung für einen längeren Zeitraum (z.B. eine Woche oder einen Monat) erfolgt. Für jeden Eintrag im Kassenbuch ist ein Beleg erforderlich. Die Belege sind zu nummerieren und diese Nummer muss beim Eintrag im Kassenbuch enthalten sein.

Auch Privateinlagen und -entnahmen sowie Aus- und Einzahlungen von betrieblichen Bankkonten (sog. Geldtransit) sind täglich aufzuzeichnen. Gleiches gilt für EC-Zahlungen.

Grundsätzlich sind alle Bareinnahmen einzeln aufzuzeichnen. Für die Ordnungsmäßigkeit reicht es jedoch aus, wenn die Summe der Tageseinnahmen aufgezeichnet wird. Diese muss allerdings durch den Registrierkassenstreifen, Tagesendsummenbono oder Kassenzettel nachgewiesen werden.

Alle Aufzeichnungen haben centgenau zu erfolgen. Eine Rundung ist unzulässig.

Der im Kassenbuch ausgewiesene Sollbestand muss mit dem Istbestand in der Kasse übereinstimmen (sog. **Kassensturzfähigkeit**). Die Kassensturzfähigkeit muss fortlaufend gewährleistet sein. Dazu ist es erforderlich, dass in regelmäßigen Zeitabständen der Kassenbestand gezählt und aufgezeichnet wird (Zählprotokoll). Sollten dabei Kassendifferenzen festgestellt werden, müssen diese gesondert ausgewiesen und verbucht werden.

Im Kassenbuch dürfen auf keinen Fall Überschreibungen, Radierungen, Zwischenräume oder nachträgliche Änderungen vorkommen. Diese führen regelmäßig zur Verwerfung der Kassenführung.



Eine elektronische Registrier- oder PC-Kasse ist nur dann ordnungsgemäß, wenn das System alle einzelnen Geschäftsvorfälle, einschließlich evtl. vorgenommener Stornierungen, dokumentiert (FG Niedersachsen, 02.09.2004 – 10 V 52/04). Die Registrierkasse und die dazugehörigen Auswertungen sind Teil der Buchhaltungsunterlagen. Die Unternehmer haben sicherzustellen, dass der Außenprüfer im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit darauf zurückgreifen kann. Der Kassenspeicher wird mit dem Ausdruck des Tagesendsummenbons (sog. Z-Bon) auf 0 zurückgesetzt. Es ist zum Nachweis der Vollständigkeit sicherzustellen, dass alle Z-Bon-Ausdrucke lückenlos für alle Geschäftstage archiviert werden.

Ab dem **01.01.2017** gelten bei der Kassenführung verschärfte Regeln für alle Registrier- und PC-Kassen, da die Übergangsfrist aus dem Jahr 2010 zur Nachrüstung von elektronischen Kassen zum Jahresende 2016 auslaufen wird. Alle elektronischen Registrierkassen müssen dann über eine entsprechende Speicherfunktion verfügen. Die Daten aus der Kasse müssen dem Betriebsprüfer innerhalb des Aufbewahrungszeitraums (in der Regel zehn Jahre) jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden können.

Bei Nichtbeachtung kann die Finanzverwaltung im schlimmsten Fall die gesamte Buchführung des Steuerpflichtigen verwerfen und Hinzuschätzungen bei den Einnahmen vornehmen. Weiterhin kann die Festsetzung von Bußgeldern von bis zu EUR 25.000,00 erfolgen, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem nicht richtig verwendet wird oder das System nicht richtig geschützt wird, z.B. durch den Einsatz entsprechender Sicherheitseinrichtungen.

Das Finanzamt hat nun die Möglichkeit, während der üblichen Geschäftszeiten eine sogenannte **Kassennachschau** durchzuführen. Diese erfolgt ohne vorherige Ankündigung, anders als bei einer Betriebsprüfung. Die Kassennachschau dient zur zeitnahen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen. Sie ist auch bei einer offenen Ladenkasse zulässig.

Der Unternehmer hat besondere Auskunft- und Vorlagepflichten bei der Kassennachschau zu erfüllen. Dem Prüfer ist Einsicht in die Kassenaufzeichnungen und Bücher sowie in die für die Kassenführung notwendigen Organisationsunterlagen (u.a. Bedienungs- und Programmieranleitung der Kasse, Protokolle über Einsatzzeitraum und –ort der Kasse) zu gewähren.

Weiterhin ist es notwendig, dass die elektronische Registrier- oder PC-Kasse über eine elektronische Schnittstelle zum Datenexport verfügt. Diese muss die technischen Voraussetzungen nach § 164a AO zur Standardisierung des Datenaustauschs erfüllen.

Der Gesetzgeber hat eine gesetzliche Ausnahmeregelung vorgesehen. Und zwar für die Unternehmen, die ihre Umsätze mit einer veralteten elektronischen Registrierkasse aufzeichnen und der Unternehmer seinen Betrieb im Jahr 2017 altersbedingt schließen wird. Um diese Ausnahmeregelung in Anspruch zu nehmen, sollte ein Antrag beim Finanzamt gestellt werden, um auf die Aufrüstungspflicht zu verzichten.

Unternehmer (insbesondere kleinere Unternehmen), die bislang ihre Bargeschäfte im Rahmen einer offenen Ladenkasse aufgezeichnet haben, dürfen dies auch nach dem 01.01.2017 noch tun. Es besteht keine Verpflichtung, auf eine elektronische Registrierkasse umzusteigen.

Ab dem Jahr 2020 sollen weitere Verschärfungen in Bezug auf Manipulationen am Kassensystem folgen.

## 21. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Aufgrund des Urteils vom 17.12.2014 des Bundesverfassungsgerichts, das Teile des erst 2009 reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes als verfassungswidrig qualifizierte, musste der Gesetzgeber eigentlich bis zum 30.06.2016 eine neuerliche Reform durchführen. Seit Sommer 2015 lag ein Entwurf der Bundesregierung mit dem Ziel vor, die vom BVerfG verworfenen Regelungen „minimalinvasiv“ zu ändern, sprich, am geltenden Recht nur das Notwendige zu verändern, um eine verfassungskonforme Rechtslage herzustellen. Seither gab es weiterhin Meinungsverschiedenheiten und erst im Vermittlungsausschuss des Bundesrates wurde am 21.09.2016 nach mehrstündiger Beratung eine Einigung erzielt.

Die Neuregelungen sind kurz skizziert wie folgt:

### 1. Verwaltungsvermögen (und Rückausnahmen dazu)

Im neuen Recht ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht mehr von der Besteuerung ausgenommen, da prinzipiell nur das um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzte Betriebsvermögen die Basis für die Anwendung der steuerlichen Verschonungsregelungen bildet. Hierbei wurde die Definition dessen, was zum steuerschädlichen Verwaltungsvermögen gehört, im Wesentlichen aus der bisherigen Rechtslage übernommen. Gleichwohl gibt es nach der Neuregelung auch wieder Rückausnahmen, die nachstehend beschrieben sind:

- Wirtschaftsgüter, die eigentlich Verwaltungsvermögen darstellen und die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen (also z.B. Pensionszusagen) dienen, werden bis zum Wert der entsprechenden Passivpositionen (also z.B. Pensionsrückstellungen) nicht als Verwaltungsvermögen behandelt.
- Wirtschaftsgüter, die der Sicherung langfristiger Absatzverträge dienen (z.B. verpachtete Gaststättengrundstücke eines Bierverlags), zählen nicht zum Verwaltungsvermögen.
- Die Unschädlichkeitsgrenze bei Zahlungsmittelbeständen, Forderungen etc. wurde von bislang 20% des Unternehmenswerts auf nunmehr noch 15% des Unternehmenswerts reduziert. Im Übrigen müssen diese Mittel einem originär gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Unternehmen dienen, hier sind Diskussionen vorprogrammiert.

- Die Definition nicht begünstigter Kunstgegenstände wurde erweitert formuliert, damit Gegenstände mit privater Verwendungsmöglichkeit, wie z.B. Oldtimer künftig zum schädlichen Verwaltungsvermögen zählen.
- Schließlich erfolgt eine Kürzung des nach obigen Grundsätzen ermittelten schädlichen Verwaltungsvermögens um pauschal 10% des angepassten Betriebsvermögenswertes. Dieser angepasste Betriebsvermögenswert ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens abzüglich des gesamten Nettoverwaltungsvermögens. Damit soll nach Willen des Gesetzgebers dem Umstand Rechnung getragen werden, dass jeder Betrieb zwangsläufig über eine gewisse Menge Verwaltungsvermögen verfügt. Der vorgenannte letzte Schritt erfolgt einmalig übergreifend im Sinne einer konsolidierten Betrachtung aller Gesellschaften, falls eine mehrstufige Beteiligungsstruktur vorliegt.

Die Ermittlung des Verwaltungsvermögens erfolgt bei allen vorgenannten und auch nachfolgend beschriebenen Schritten stets auf einer konsolidierten Basis, d.h., es wird eine Zusammenfassung des Vermögens auch über verschiedene Rechtsträger hinweg vorgenommen.

Neu ist, dass eine Transformationsmöglichkeit von „schlechtem“ Verwaltungsvermögen in „gutes“ Betriebsvermögen geschaffen wurde. Dies kommt zur Anwendung, wenn innerhalb von zwei Jahren nach Eintritt des Erbfalls im Unternehmen befindliches Verwaltungsvermögen genutzt wird, um damit eine nach dem vorgefassten Plan des Erblassers vorgesehene Investition zu tätigen oder damit saisonal schwankende Einnahmen auszubalancieren. Allerdings wird sich in der Praxis wohl häufiger die Frage stellen, wie dies nachzuweisen ist.

## 2. Verschonungsregelungen (85% Regelverschonung / 100% Vollverschonung)

Wie bislang haben die Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der Regelverschonung mit 85%iger Steuerfreistellung und einer 100%-Vollverschonung unter Inkaufnahme härterer Anforderungen dafür.

Da Verwaltungsvermögen entsprechend der vorstehenden Ausführungen grundsätzlich ohnehin nicht steuerverschont übertragen werden kann, entfällt für die Regelverschonung künftig eine Grenze für schädliches Verwaltungsvermögen. Für die Anwendung der Vollverschonung ist künftig Voraussetzung, dass das Verwaltungsvermögen weniger als 20% des Unternehmenswertes beträgt.

Sofern allerdings das Verwaltungsvermögen mehr als 90% des Unternehmenswertes ausmacht, wird keine Verschonung gewährt.

### 3. Lohnsummenregelung

Wie nach bisherigem Recht hängt die Verschonung auch von der Einhaltung von Lohnsummenkriterien ab. Bislang griff das Erfordernis der Beibehaltung bestimmter Mindestlohnsummen erst ab 20 Arbeitnehmern, was das BVerfG insbesondere bemängelt hat, weil dadurch weit über 80% aller Unternehmen aus dem Erfordernis herausfallen. Daher werden künftig bereits Unternehmen mit mehr als 5 Arbeitnehmern die Lohnsummenkriterien einhalten müssen, wobei folgende Staffelung gilt:

	Erforderliche Lohnsumme	
	Innerhalb 5 Jahren (85% Verschonung)	Innerhalb 7 Jahren (100% Verschonung)
6-10 Mitarbeiter	250%	500%
11-15 Mitarbeiter	300%	565%
> 15 Mitarbeiter	400%	700%

### 4. Begrenzung bei Unternehmenswertermittlung

Im Rahmen der Unternehmenswertermittlung besteht die Option, auf das sogenannte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ zurückzugreifen. Im Zuge der Reform wurde das Verfahren strukturell unverändert beibehalten, jedoch wurde der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor („multiple“) als reziproker Ausfluss des zugrunde liegenden Kapitalisierungszinses nunmehr auf das 13,75-fache des Durchschnittsgewinns im Sinne von § 199ff BewG festgelegt. Da auch dieser Faktor weit über den in der mittelständischen Wirtschaft liegenden multiples liegt, wird das Verfahren wohl auch in Zukunft eher nur in ertragsschwachen Ausnahmefällen angewendet.

### 5. Steuerverschonung bei Großunternehmen

Da das BVerfG kritisiert hatte, dass die Verschonungsregelungen unabhängig jeglicher Bedürftigkeit des Erwerbers gewährt werden, sind die vorgenannten Regeln uneingeschränkt nur auf Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu EUR 26 Mio. anwendbar. Um Missbrauch vorzugreifen, sind dabei die Erwerbe innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem

betreffenden Erwerb zusammenzurechnen, die ein Erwerber von derselben Person erhalten hat.

Soweit die Grenze von EUR 26 Mio. überschritten ist, kommt bis zu einer Schwelle von EUR 90 Mio. das sogenannte „Abschmelzungsmodell“ zum Tragen, hier sinkt der Verschonungsabschlag vom Ausgangswert (Regelverschonung 85% / Optionsverschonung 100%) um 1% je EUR 750.000,00, die der Wert des übergehenden begünstigten Betriebsvermögens übersteigt. Ab einer Wertgrenze von EUR 90,00 Mio. greift auch das Abschmelzungsmodell nicht mehr.

Als letzte Alternative bei Großerwerben jenseits der obigen EUR 90 Mio., aber auch fakultativ zum Abschmelzungsmodell, erfolgt nunmehr eine Verschonungsbedarfsprüfung. Auch diese erwuchs aus der Forderung des BVerfG, dass für große Vermögen eine individuelle Bedürftigkeitsprüfung erfolgen muss. Die Neuregelung ordnet an, dass die auf begünstigtes Vermögen entfallende Steuer auf Antrag soweit zu erlassen ist, wie der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer auf den Erwerb aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

Dabei zählt zum verfügbaren Vermögen die Hälfte der Summe des Werts

- des mit Erbschaft oder Schenkung übergegangenen Vermögens und
- des beim Erwerber bereits vorhandenen Vermögens,

soweit diese Werte nicht begünstigtes Vermögen im Sinne der obigen Ausführungen darstellen. Im Erlassfall hat der Erwerber dieselben Voraussetzungen einzuhalten, die auch für die Regelverschonung gelten. Zudem sind auch Erwerbe, die in den auf den Erwerb folgenden 10 Jahren stattfinden, wiederum im Rahmen einer auflösenden Bedingung zu berücksichtigen.

Für Familienunternehmen mit Kapitalbindung kann ein bis zu 30%-iger Wertabschlag auf den Unternehmenswert, der die Basis für die obigen Wertschwellen (EUR 26 Mio. / EUR 90Mio.) bildet, erfolgen. Voraussetzung ist, dass im Gesellschafts- oder Übergabevertrag

- Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen auf maximal 37,5% des Nachsteuergewinns begrenzt sind,
- im Ausscheidensfall Abfindungen unter dem Marktwert der Beteiligung vorgesehen sind und
- Verfügungsbeschränkungen über das Unternehmen bzw. die Gesellschaftsanteile auf Mitgesellschafter, Angehörige oder Familienstiftungen bestehen.

## 6. Stundungsmöglichkeit

Um allzu große Liquiditätsauswirkungen zu vermeiden, sieht die Reform eine unbedingte Stundungsmöglichkeit vor, wonach die Stundung der auf den Erwerb entfallenden Steuer für bis zu 7 Jahre beantragt werden kann. Allerdings ist nur 1 Jahr zinsfrei, danach sind die „normalen“ steuerlichen Zinsen in Höhe von 6% p.a. zu entrichten. Einzige Voraussetzung der Stundung ist, dass die Voraussetzungen der Regelverschonung hinsichtlich Lohnsumme und Behaltefristen eingehalten werden.

## **22. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht**

Mit Urteil vom 04.09.2014 hatte der EuGH entschieden, dass es europarechtswidrig ist, wenn beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen unterschiedliche Freibeträge bei der Erbschaft/Schenkung im Zusammenhang mit in Deutschland gelegenen Immobilien gewährt werden.

Die Erbschaft-/Schenkungssteuer wird grundsätzlich nach dem Wert der Immobilie und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser/Schenker und dem Erwerber errechnet. Keine der beiden Kriterien bezieht sich dabei auf den Wohnort dieser Personen.

Bislang ist noch keine europarechtskonforme Anpassung dieser Rechtslage erfolgt.

## **C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN**

### **1. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Änderungen bei den Größenklassen**

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.07.2015 in Kraft getreten. Die neuen Vorschriften sind grundsätzlich auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen, also erstmals für das Geschäftsjahr 2016.

#### **Vorgezogene Anwendung der Schwellenwerte und Neudefinition der Umsatzerlöse (Geschäftsjahre 2014 und 2015)**

Demgegenüber dürfen die §§ 267, 267a Abs. 1, § 277 Abs. 1 sowie § 293 HGB bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden, dies jedoch nur im Paket. Die Inanspruchnahme der angehobenen Schwellenwerte für kleine und mittelgroße Unternehmen nach § 267 HGB bzw. für Konzerne nach § 293 HGB ist somit an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB gekoppelt (i.d.R. kommt es hier zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse – siehe Punkt 5). Im Fall der Ausübung des Wahlrechts zur vorzeitigen Anwendung dieser Vorschriften sind die vorstehenden Regelungen auch auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Sofern von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die Vorschriften erstmals zwingend auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Für Kapitalgesellschaften, die durch die o.g. Anhebung der Schwellenwerte in eine andere (niedrigere) Größenklasse eingestuft werden, können sich im Hinblick auf die Offenlegungspflichten erhebliche Erleichterungen ergeben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass ca. 7.000 bislang mittelgroße Kapitalgesellschaften künftig als klein und ca. 300 bisher große Kapitalgesellschaften künftig als mittelgroß einzustufen sind.



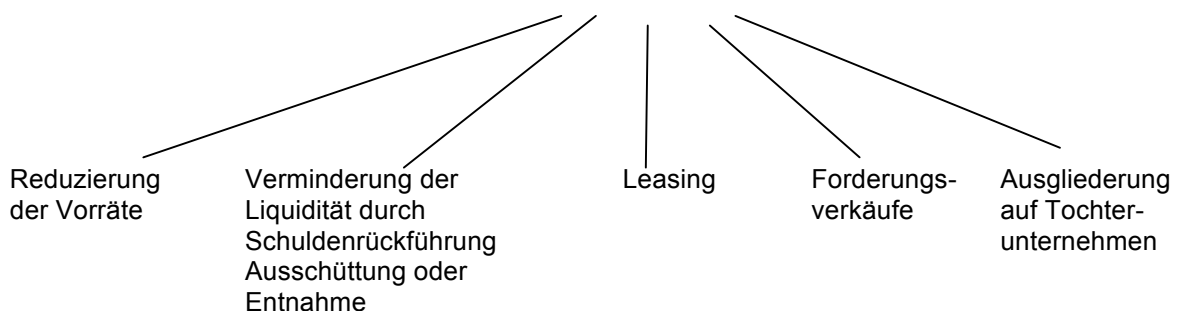
## Größenklassen

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab: (Die Bilanzsumme wird als die Summe der Buchstaben A bis E der Aktivseite der Bilanz definiert. Damit sind die aktiven latenten Steuern bei der Bemessung der Bilanzsumme zu berücksichtigen. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag wird hingegen nicht in die Bilanzsumme einbezogen.)

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer

Beträge	Klein	Mittel	Groß
<b>Bilanzsummen in Mio. EUR</b> Bisher Neu	> 0,35 – 4,84 > 0,35 – 6	> 4,84 – 19,25 > 6 – 20	> 19,25 > 20
<b>Umsatz in Mio. EUR</b> Bisher Neu	> 0,7 – 9,68 > 0,7 – 12	> 9,68 – 38,5 > 12 – 40	> 38,5 > 40
<b>Mitarbeiter</b> Bisher Neu	> 10 > 10 – 50	> 50 > 50 – 250	> 250 > 250

- Deutliche Heraufsetzung der Schwelle vom **kleinen** zum **mittleren** Unternehmen
- Deswegen evtl. **keine Prüfungspflicht** mehr/ Vermeidung der **Publizitätspflicht**
- In Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2016**



## Einzureichende Unterlagen zur Offenlegung, Erklärungen und Angaben

Die Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie den größenabhängigen Erleichterungen für kleine Gesellschaften.

	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Jahresabschluss <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Gewinn- und Verlustrechnung</li> <li>• Anhang</li> </ul>	<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> (1) <input checked="" type="checkbox"/> (2) (3)	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> (4)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

(1) Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn- und Verlustrechnung einreichen.

(2) Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen.

(3) Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten (**Kleinstkapitalgesellschaften**), brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz“ zu machen.

(4) Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung.

(5) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.

(6) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.

## **2. Offenlegung des Jahresabschlusses**

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2015 sind bis zum 31.12.2016 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

Durch das BilRUG ergeben sich einige Änderungen:

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen. Informationen zur Ergebnisverwendung müssen zukünftig generell offengelegt werden. Sofern zeitlich nachgelagert abweichende Ausschüttungsbeschlüsse getroffen werden, sind diese nicht gesondert offenzulegen.

## **3. MicroBilG-Erleichterungen für Kleinstunternehmen – wie funktioniert beim Bundesanzeiger die Hinterlegung der Bilanz inkl. der Angaben unter der Bilanz?**

Für Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt, wurde eine neue Größenklasse für Kleinstkapitalgesellschaften eingeführt. Dies bedeutet beispielsweise: Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf den umfangreichen Anhang zur Bilanz.

Ferner wurde die Veröffentlichungspflicht eingeschränkt: Die Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen von Kleinstunternehmen gegenüber der Öffentlichkeit ist nicht mehr zwingend erforderlich (z. B. die Jahresabschlüsse sind nur noch an das Register zu übersenden (Hinterlegung), wo sie nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden). Gesellschaften ausländischen Rechts aus „Großbritannien und Nordirland“ dürfen erstmals mit Geschäftsjahresende zum 30.09.2013 die Hinterlegungsoption nutzen, sofern die Hauptniederlassung ebenfalls eine „Kleinstkapitalgesellschaft“ ist.

**Kleinstunternehmen** sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können die Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen:

- Bilanzsumme: TEUR 350,
- Jahresumsatz: TEUR 700,
- Im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer.

**Einschränkung der Befreiungsmöglichkeit für Kleinstkapitalgesellschaften** (für Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Beteiligungsholdings) im Rahmen des BilRUG ab Jahresabschluss 2016. Damit ist wieder ein Anhang aufzustellen und die gegenüber Kleinstkapitalgesellschaften erweiterten Rechnungslegungsvorschriften, z.B. Offenlegung statt Hinterlegung sowie z.B. vollständige GuV-Gliederung, ist zu beachten.

### **Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften**

Das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Aufstellung einer gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verkürzten Bilanz vor. Danach sind hier mindestens die mit Buchstaben bezeichneten Posten anzugeben.

#### **Aktiva**

- A. Anlagevermögen
- B. Umlaufvermögen
- C. Rechnungsabgrenzungsposten
- (D. Aktive latente Steuern)
- (E. Aktiver Unterschiedsbetrag ...)
- (F. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)

#### **Passiva**

- A. Eigenkapital
- B. Rückstellungen
- C. Verbindlichkeiten
- D. Rechnungsabgrenzungsposten
- (E. Passive latente Steuern)

Man kann die Bilanz für Zwecke der Selbstinformation auch im großen / mittelgroßen Schema aufstellen und erst bei der Offenlegung / Hinterlegung auf die verkürzte Bilanz in Buchstaben umstellen.

### **Die Angaben unter der Bilanz**

Kleinstkapitalgesellschaften können auf den Anhang verzichten, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- die in § 251 und § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben (Haftungsverhältnisse)
- die in § 285 Nr. 9c) HGB genannten Angaben (an die Organe gewährte Vorschüsse / Kredite sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse)
- im Falle einer AG / KGaA die in § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den 3 in § 264 Abs.1 Satz 5 HGB genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen.

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse / Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG / KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen / Forderungen / Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tats. Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B. wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)
- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-) Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

### **Die Hinterlegung der verkürzten Bilanz anstatt der Offenlegung**

Kleinstkapitalgesellschaften können statt der Offenlegung die Hinterlegung des Jahresabschlusses beim Bundesanzeiger (Unternehmensregister) vornehmen. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

## **Kleinstgenossenschaften – Neuregelung im BilRUG**

Kleinstgenossenschaften nach § 267a Abs. 1 HGB dürfen jetzt auch die Erleichterungen nach näherer Maßgabe des § 337 Abs. 4 HGB (Bilanz) und § 338 Abs. 4 HGB (anstelle Anhang bestimmte Bilanzvermerke) anwenden.

## **4. Ordnungsgeldverfahren – Absenkung der Mindestordnungsgelder für Klein- bzw. Kleinstkapitalgesellschaften**

Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2015 sind also spätestens bis zum 31.12.2016 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das **Feststellungsdatum** mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn- / Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen.

### **Mindestordnungsgeld**

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, musste mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen, egal ob es sich um eine große oder nur um eine ganz kleine Kapitalgesellschaft handelte. Der Höchstbetrag beträgt weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d.h. man kann sich hier nicht „freikaufen“).

Die Mindestordnungsgelder werden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf EUR 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf EUR 1.000,00 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird.

## **Zulassung einer Rechtsbeschwerde**

Gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz kann Beschwerde beim Landgericht Bonn eingelegt werden.

## **5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss**

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.07.2015 in Kraft getreten. Es ergeben sich Änderungen im Handelsrecht und in Einzelgesetzen. Die meisten Änderungen sind für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Eine **freiwillige vorzeitige Anwendung aller Regelungen ist nicht erlaubt**. Dadurch sollen Probleme mit der Taxonomie für die E-Bilanz vermieden werden. Erlaubt ist die vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte nach § 267 HGB (siehe Erläuterungen unter Punkt 1).

Die wesentlichen Änderungen sind (die Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss werden hier nicht behandelt):

- **Anhebung der Schwellenwerte im Einzelabschluss** (siehe Erläuterungen unter Pkt. 1)
- **Neufassung der Befreiungsvoraussetzungen** beim Umfang der Aufstellungspflicht in § 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB – **befreiender Konzernabschluss** – insbesondere hinsichtlich der Sicherstellung der künftigen Liquiditätsausstattung der zu befreienden Gesellschaft steigen die Anforderungen des Mutterunternehmens. Die Einstandspflicht gilt für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch aus früheren Geschäftsjahren) und ist im Regelfall auf die Dauer eines Jahres begrenzt.
- **Einschränkung der Befreiungsmöglichkeit für Kleinstkapitalgesellschaften** (für Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Beteiligungs-holdings). Damit ist wieder ein Anhang aufzustellen und die gegenüber Kleinstkapitalgesellschaften erweiterten Rechnungslegungsvorschriften, z.B. Offenlegung statt Hinterlegung sowie z.B. vollständige GuV-Gliederung, sind zu beachten.

- **Standardisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren** bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und derivativen Geschäfts- und Firmenwerten bei nicht verlässlicher Schätzung (Prüfung an jedem Abschlussstichtag) und Angabe im Anhang. Hinzuweisen ist, dass die Angabepflicht zur Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwertes seit BilRUG immer und unabhängig von zeitlichen Grenzen zu erfolgen hat.
- **Neue Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung.** Künftig sind nur die Beträge ausschüttbar, die bereits als Gewinnanteil liquide eingegangen sind oder auf die ein Zahlungsanspruch besteht. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, so besteht eine Ausschüttungssperre durch Rücklagenbildung.
- **Pflichtausweis des Gewinn- und Verlustvortrages in der Bilanz.** Nur Kapitalgesellschaften dürfen die Angabe auch weiterhin im Anhang zeigen.
- **Geänderte Restlaufzeitangaben bei Verbindlichkeiten.** Künftig ist nicht nur der Betrag der Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr, sondern auch der Betrag der Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.
- **Neuregelungen zu den Haftungsverhältnissen nach § 251 HGB.** Bei Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen, die nicht auf der Passivseite ausgewiesen sind, sind Angaben im Anhang zu machen. Ein Ausweis unter der Bilanz ist für Kapitalgesellschaften (außer Kleinstkapitalgesellschaften) nicht mehr möglich.
- **Erweiterung der Umsatzerlösdefinition zulasten der sonstigen betrieblichen Erträge.** Zukünftig sind in die Umsatzerlöse auch Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen einzubeziehen, die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Dazu zählen z.B.:
  - Miet- und Pachteinnahmen (auch von Anlagevermögen, Werkwohnungen)
  - Lizenz- und Pachtgebühren
  - Kantineerlöse usw.

Die Beurteilung, ob diese typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind, fällt weg, wobei sich hier Beurteilungsspielräume ergeben werden. Für die Abgrenzung der Umsatzerlöse kommt es nunmehr auf die Begriffe „Produkt“ und „Dienstleistung“ an, die Interpretationsspielräume enthalten.



Bei der erstmaligen Anwendung ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit zum Vorjahr hinzuweisen und der Betrag anzugeben, der sich für das Vorjahr bei Anwendung der Neudefinition ergeben hätte. Buchungsanweisungen und Kontenrahmen sind daher anzupassen. Möchte eine Kapitalgesellschaft bereits 2015 von den erhöhten Schwellenwerten Gebrauch machen, so sind die Umsatzerlöse bereits für diese Jahre nach der Neudefinition zu ermitteln. Weitere Folgewirkungen sind die Neudefinition der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Korrespondierend erfahren auch der Materialaufwand und die bezogenen Leistungen eine neue Abgrenzung, ebenso wie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Auswirkungen gibt es auch bei umsatzbasierten Kennzahlen (z.B. Renditen).

- **Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung** sowie Angabepflichten zu den außergewöhnlichen Sachverhalten im Anhang hinsichtlich Art und Betrag. Außergewöhnlich sind Beträge entweder ihrer Größenordnung oder ihrer Bedeutung nach. Während die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ wegfällt, wird das Gliederungsschema um das „Ergebnis nach Steuern“ ergänzt. Außerordentliche Aufwendungen und Erträge dürfen nicht mehr gesondert in der GuV ausgewiesen werden. Sie sind stattdessen regelmäßig in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge bzw. andere GuV-Posten einzubeziehen.
- **Änderung der Reihenfolge von Anhangangaben** (analog Bilanz- und GuV Gliederung) und erweiterter Umfang von Anhangangaben mit 6 neuen Angabepflichten (erweiterte Angaben latente Steuern, außergewöhnliche und periodenfremde Aufwendungen und Erträge, Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres, Ergebnisverwendung). Kleine Kapitalgesellschaften werden stärker von Anhangangaben befreit. Die Anhangberichterstattung wird insgesamt differenzierter und schwieriger. Es wird empfohlen, eine Anhangcheckliste zu verwenden.
- **Risiken und Vorteile von Geschäften, die nicht in der Bilanz enthalten sind**, sind mit ihren Auswirkungen auf die Finanzlage anzugeben, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.
- Künftig ist im **Lagebericht** auch auf Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen, Vergütungsbericht einzugehen.

- Im einleitenden Teil des Jahresabschlusses wird die **Angabe der Firma, des Sitzes, des Registergerichtes und der Nummer**, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, gefordert. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache dort anzugeben.
- Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen die **Entwicklung des Anlagevermögens** künftig im Anhang darstellen.

**Praxishinweis:** Um kleine Unternehmen zu entlasten, wurde durch das BilRUG der Katalog von Anhangsangaben, die von kleinen Kapitalgesellschaften nach § 288 Abs. 1 HBG zu machen sind, erheblich reduziert. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass für diese nun auch neue Angabepflichten gelten, weil sie durch neu hinzugekommene Angabepflichten betroffen sind und bislang bestehende Erleichterungen weggefallen sind. Der Katalog der Anhangsangaben für mittelgroße Kapitalgesellschaften hat sich insgesamt erweitert. Bei der Aufstellung des Anhangs sollte unbedingt eine Anhangcheckliste verwendet werden.

Wesentliche wegfallende Angaben bei kleinen Kapitalgesellschaften sind:

- Nicht geleisteter Betrag der im Handelsregister eingetragenen Einlage
- Währungsumrechnung
- Ergebnisbelastung durch Steuern
- Mitglieder des Geschäftsführungsorgans
- Andere Unternehmen mit dauernder Verbindung
- Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist
- Persönlich haftender Gesellschafter von Personengesellschaften
- Bewertungsangaben zu Pensionsverpflichtungen
- Risiko der Inanspruchnahme von Haftungsverhältnissen
- Ausschüttungssperre i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB

## 6. Wegfall eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/Rangrücktritt/ steuerliche Berücksichtigung

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen kennt das GmbH-Gesetz nicht mehr. In der Insolvenz sind nunmehr **alle Gesellschafterdarlehen** als **nachrangige Forderungen**, also wie Eigenkapital, zu behandeln. Das Gleiche gilt für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen.

Bei einer GmbH sind die Zahlungsunfähigkeit bzw. drohende Zahlungsunfähigkeit sowie die Überschuldung Insolvenzgründe. Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Sofern eine positive Fortbestehensprognose vorliegt, d.h. die Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich ist und somit keine drohende Zahlungsunfähigkeit gegeben ist, liegt eine Überschuldung nicht vor.

Die Überschuldungsprüfung erfordert ein zweistufiges Vorgehen: Auf Stufe 1 sind die Überlebenschancen des Unternehmens in einer Fortbestehensprognose zu beurteilen. Bei einer positiven Fortbestehensprognose liegt keine Überschuldung i.S.d. § 19 Abs. 2 InsO vor. Für den Fall einer negativen Fortbestehensprognose sind auf Stufe 2 Vermögen und Schulden des Unternehmens in einem stichtagsbezogenen Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten gegenüberzustellen. Ist das Reinvermögen im Status negativ, liegt eine Überschuldung vor, die eine Insolvenzantragspflicht begründet.

Gesellschafterdarlehen sind im **Überschuldungsstatus** grundsätzlich als **Verbindlichkeit auszuweisen**. Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen **Rangrücktritt** erklärt. Durch die Nicht-Berücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz und Steuerbilanz zu passivieren.

Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z.B. für einen Gesellschafter, der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Praxis der Finanzverwaltung auch wichtige steuerliche Voraussetzungen, die zu beachten sind, wenn der Rangrücktritt steuerneutral bleiben soll. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung (BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht.

Hierbei ist zu beachten, dass ein solcher Rangrücktritt nicht noch zusätzliche Steuerprobleme dadurch auslöst, dass das vom Rangrücktritt betroffene Darlehen gewinnwirksam in der Bilanz auszubuchen ist. Auch im Jahr 2016 ergaben sich durch die Rechtsprechung von BGH (05.03.2015) und BFH (15.04.2015) neue Aspekte, auf die es zu achten gilt. Damit das Darlehen auch in der Steuerbilanz weiter durchgängig als wirtschaftliche Belastung passiviert werden darf, muss bei der Formulierung eines Rangrücktritts zwingend darauf geachtet werden, dass eine Bedienung/Rückzahlung des Darlehens „auch aus sonstigem freien Vermögen“ erlaubt ist. Durch diese Formulierung ist erreicht, dass eine Rückzahlung nicht nur aus zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen erfolgen kann, was steuerschädlich wäre.

Eine **Musterformulierung** könnte wie folgt lauten (es sollte auf jeden Fall rechtlicher Rat eingeholt werden):

„Der Darlehensgeber/Gesellschafter erklärt hiermit, dass er im Hinblick auf seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der GmbH schon jetzt für den Fall des Eintritts einer wirtschaftlichen Krisensituation bei der GmbH oder einer drohenden Insolvenz der GmbH gegenüber der GmbH auf sein Recht zur Kündigung des Darlehens solange verzichtet, wie sich die GmbH in einer wirtschaftlichen Krise befindet.“

Der Darlehensgeber/Gesellschafter erklärt darüber hinaus, dass er zur Vermeidung einer Überschuldung (§ 19 InsO) der GmbH in einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH mit seinen Ansprüchen auf Rückzahlung des von ihm gewährten Darlehens gemäß §§ 19 II 2, 39 II InsO im Rang hinter die in § 39 I Nrn. 1-5 InsO bezeichneten Forderungen zurücktritt.“

Zur Vermeidung einer Überschuldung (§ 19 InsO) tritt der Gläubiger mit seiner Forderung (einschließlich etwaiger Zinsansprüche) dergestalt im Rang hinter die Forderungen aller bestehenden und künftigen Gläubiger der Gesellschaft zurück, dass erst nach Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger und, soweit ein Jahres- und Liquidationsüberschuss oder ein die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen der Gesellschaft hierfür zur Verfügung steht, nur zugleich mit, im Rang jedoch vor den Einlagerückgewähransprüchen der Gesellschafter der Gesellschaft Erfüllung dieser Ansprüche verlangen kann.

Die beiden Parteien sind sich darüber einig, dass das durch den Darlehensgeber gewährte Darlehen ein krisenbestimmtes Darlehen sein soll.

Wichtig ist in jedem Fall die Vorsorge für die **steuerliche Berücksichtigung** des Darlehens in der Krise. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH dann möglich, wenn der Gesellschafter frühzeitig erklärt, das Darlehen auch in der Krisensituation nicht zu kündigen, sondern stehen zu lassen. Dann wird bei einem Darlehensausfall der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt.

## **7. Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer**

Der Geschäftsführer einer GmbH muss **persönlich** für die Abführung der Lohnsteuern auch bei einer Insolvenzreife einstehen. Voraussetzung für die Haftung ist allerdings, dass ihm die Verletzung seiner Pflicht zur pünktlichen Abführung der Lohnsteuern zum Vorwurf gemacht werden kann.

Grundsätzlich kann man davon ausgehen:

Solange und soweit liquide Mittel zur Lohnsteuerzahlung vorhanden sind, muss der Geschäftsführer diese abführen. Erst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. die Bestellung eines Insolvenzverwalters enthebt ihn von dieser Pflicht.

## **8. Haftung des Gesellschafters bei Nutzungsüberlassung**

Ein GmbH-Gesellschafter haftet grundsätzlich nach § 13 Abs. 2 GmbH-Gesetz nicht für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Der Geschäftsführer tritt für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten ein. Verletzt der Geschäftsführer vorsätzlich oder grob fahrlässig diese Pflicht, kann er vom Finanzamt deswegen in Anspruch genommen werden. Ein GmbH-Gesellschafter kann für Steuerrückstände der GmbH außerdem belastet werden, wenn er der GmbH Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, z.B. durch Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks an die GmbH. Dann haftet er mit dem Grundstück für die rückständige Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der GmbH. Die Haftung trifft insbesondere die Gesellschafter, die zu mehr als 25% an der GmbH beteiligt sind oder einen beherrschenden Einfluss ausüben.

## **9. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2015 ist elektronisch zu übermitteln**

Die erstmalige elektronische Übermittlung der E-Bilanz hatte spätestens ab dem Wirtschaftsjahr 2013 zu erfolgen.

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs.1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz**. Davon betroffen sind Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig**. Die ab dem Wirtschaftsjahr 2013 bzw. 2013/2014 bei abweichendem Wirtschaftsjahr maßgebliche Steuertaxonomie ist unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

### **Zu veröffentlichen sind für Veranlagungszeiträume ab 2013:**

- Laufende Abschlüsse bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
- Buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig bilanzierende Freiberufler, aufgrund gesetzlicher Verpflichtung sowie freiwillig bilanzierende Gewerbetreibende
- Andere Abschlüsse bei Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart, Umwandlung, Zwischenbilanz beim Gesellschafterwechsel, Liquidationsbilanzen

### **Für Veranlagungszeiträume ab 2015:**

- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften
- Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, sofern getrennt darstellbar
- Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z.B. Verein)
- Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

### **Für Veranlagungszeiträume ab 2016:**

- Der Anlagespiegel kann optional im Berichtsteil „Anhang“ übermittelt werden
- Unternehmen, die ein detailliertes Anlageverzeichnis übermitteln möchten oder dazu aufgefordert worden sind, können das in einer Fußnote gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Anhang übermitteln.
- Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Für eine Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 muss für das Wirtschaftsjahr, das rückabgewickelt werden soll, ein neuer E-Bilanz-Datensatz – ohne den (nicht mehr) zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag, übermittelt werden.
- Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, können für Zwecke der steuerlichen E-Bilanz alternativ auch das Gesamtkostenverfahren nutzen.

### **Für Veranlagungszeiträume ab 2017:**

Mit BMF-Schreiben vom 24.05.2016 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.0, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2016 oder 2016/2017 zu verwenden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser Taxonomie-Version wird für Testfälle voraussichtlich ab November 2016 und für Echtfälle ab Mai 2017 gegeben sein.

Die unternehmensindividuellen Umsetzungsprobleme liegen darin, dass der Kontenrahmen angepasst werden muss, das Buchungsverhalten zu ändern ist und die Mitarbeiter zu schulen sind. Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind in standardisierter Form als eigene Datensätze einzureichen. Die Kapitalkontenentwicklung ist mitunternehmergenau zu übermitteln.

Sofern als **Übermittlungsvariante** Handelsbilanz, GuV und Überleitungsrechnung gewählt wird, entsteht gegebenenfalls Mehrarbeit, da die Differenzen im Zeitablauf nachgehalten werden müssen. So müssen Ergebnisauswirkungen bei den Saldo-Vortragsanpassungen der Bilanzposten fortgeschrieben werden. Die nachträgliche Anpassung von Vorjahres-

bilanzen (z.B. wegen Betriebsprüfung) muss ebenfalls in der Überleitungsrechnung abgebildet werden.

Das **Buchungsverhalten** muss ebenfalls angepasst werden. Die gesetzliche Pflicht zur elektronischen Übermittlung besteht darin, die dem **Mindestumfang** entsprechenden Angaben der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zur Verfügung zu stellen. Hierbei ist keine Anpassung des Buchungsverhaltens notwendig, da Auffangpositionen genutzt werden können, wenn Posten nicht direkt aus der Bilanz des Unternehmens abgeleitet werden können, also nicht existieren. Eine **Gefahr** besteht jedoch darin, dass es dann zu vermehrten Rückfragen der Finanzverwaltung kommt und zudem das Betriebsprüfungsrisiko steigt.

Daher ist eine weitgehend vollständige Umsetzung der Taxonomie, sprich auch Nutzung der optionalen Felder und der freiwilligen Übermittlung der Kontennachweise angebracht.

Die Aufgliederungen bei der E-Bilanz sind vielfältig. So sind in der Bilanz beispielsweise bei den Vorräten die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertigen Erzeugnisse sowie fertigen Erzeugnisse und Waren differenziert auszuweisen. Gleiches gilt für den Materialaufwand, der in folgende Gruppen aufzuteilen ist: Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, für bezogene Waren und für bezogene Leistungen. Eine Auffangposition ist hier nicht vorgesehen.

Aus der jährlichen Anpassung der Taxonomie folgt, dass das „Projekt E-Bilanz“ ein Dauerprojekt für Unternehmen und Berater ist, da jährlich der neue Anpassungsbedarf einzelfallbezogen und individuell zu prüfen ist.

Auf [www.esteuer.de](http://www.esteuer.de) kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u.a. farblich dargestellt. Dieses Dokument dient dem Steuerpflichtigen dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

Die E-Bilanz und elektronische Prozesse bei der Finanzverwaltung ermöglichen es dieser, ihr Risikomanagementsystem um Gewinneinkünfte zu ergänzen und ggf. mit weniger Aufwand mehr Steuereinnahmen zu generieren. Es erfolgt eine maschinelle (Vor-)Prüfung der Daten. Durch ein Risikomanagement können Betriebsprüfer zielgerichteter bei Unternehmen eingesetzt werden, bei denen es aufgrund der maschinellen Auswertung Auffälligkeiten gegeben hat. Es sollen Risikofilter und andere Methoden zum Einsatz



kommen, die auf besonders prüfungswürdige Sachverhalte hinweisen. (Kennzahlenanalyse, Zeitreihenvergleich, externer Betriebsvergleich, Ziffernanalyse (z.B. Benford-Analyse), Identifikation risikobehafteter Sachverhalte. Die Intensität, mit der sich die Finanzverwaltung einem Jahresabschluss zuwendet, wird zukünftig davon abhängen, in welche Risikoklasse der Steuerfall automatisiert eingestuft wurde.

**Wird die E-Bilanz nicht übertragen, dann kann es zur Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern kommen.**

## **10. Geplante Streichung steuerfreier Veräußerungen bei Streubesitzanteilen**

Das Bundesfinanzministerium hatte am 21.07.2015 einen Entwurf zur Änderung des § 8b Abs. 2 KStG veröffentlicht. Geplant war, die bisher noch für Kapitalgesellschaften bestehende Steuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen zu streichen, wenn die Beteiligungsquote weniger als 10% betragen hat (sogenannter „Streubesitz“). Damit wäre die bereits im Frühjahr 2013 für Dividenden aus Streubesitzanteilen normierte Steuerpflicht nun auch auf die Gewinne aus dem Verkauf ausgeweitet worden. Dies beträfe natürlich vielfach Aktien- und Investmentdepots im Betriebsvermögen kleiner und mittelgroßer Unternehmen des Mittelstands, die beispielsweise zur Finanzierung von Pensionen oder zur renditestärkeren Geldanlage im Vergleich zu festverzinslichen Wertpapieren erworben wurden.

Die steuerpflichtige Behandlung wurde auf den Entwurf des Bundesfinanzministeriums hin auch seitens der Bundesländer durch den Bundesrat mit dessen Stellungnahme vom 22.04.2016 eingefordert. Allerdings hat die Bundesregierung diese Forderung am 10.05.2016 zurückgewiesen und möchte auch zukünftig von einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen verzichten.

Da die Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen eine verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Regelung darstellen könnte und da solche Vorhaben in der Regel über kurz oder lang Gesetz werden (man bedenke einen Regierungswechsel bei einer künftigen Bundestagswahl durch die zur Zeit den Bundesrat dominierenden Parteien), könnte man zur Sicherheit über folgende zukünftige Gestaltung nachdenken, indem man Gewinne schon jetzt steuerfrei realisiert und dann die betreffenden Aktien bzw. Papiere neu erwirbt. Dass ein solches Vorgehen kein Gestaltungsmissbrauch ist, hat der BFH bereits mehrfach entschieden.

## **11. Aufweichung der 75% Grenze bei Pensionszusagen?**

Nach bisheriger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Überversorgung des bezugsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers vor, wenn der Pensionsanspruch dieser Person zusammen mit einer eventuellen Anwartschaft auf gesetzliche Rente mehr als 75% der letzten Gehaltsbezüge für die aktive Tätigkeit beträgt. In diesem Fall erfolgt nur eine anteilige steuerliche Akzeptanz der Zusage.

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 02.12.2014 allerdings anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung alleine auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 4/15 anhängig, daher sollte diese Fallkonstellation weiter beobachtet werden und in einschlägigen Fällen Rechtsmittel eingelegt werden.

## **12. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen**

Wegen der andauernd niedrigen Zinsen am Kapitalmarkt kommt dem steueroptimierten Aufbau der Altersvorsorge eine besondere Bedeutung zu. Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer sind für den Aufbau ihrer Altersvorsorge selbst verantwortlich, da diese nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind.

Die Entgeltumwandlung von Tantiemen in eine rückgedeckte Direktzusage bietet hier eine Möglichkeit, die sowohl beim Aufbau als auch bei Auszahlung der Versorgungsbeträge Steuervorteile mit sich bringt.

- **Aufbau (Anspar-/ Anwartschaftsphase)**

Tantiemen fallen in der Kapitalgesellschaft gerade in den „guten“ Jahren an. Werden diese dann an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlt, unterliegen diese neben dessen Geschäftsführergehalt in der Regel dem Spitzensteuersatz und stellen oft für diesen nur ein zusätzliches „Taschengeld“ dar. Durch die Zusage und den Aufbau der Versorgung hingegen entsteht noch kein steuerpflichtiger Zufluss. Bei der Kapitalgesellschaft sind die Aufwendungen steuerlich aber bereits abziehbar.

- **Auszahlung (Versorgungsphase)**

Die Auszahlung der betrieblichen Altersvorsorge in der Versorgungsphase führt zu einem positiven Steuersatzeffekt, sofern die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers dann nicht mehr dem Spitzensteuersatz unterliegen. Dies wird in vielen Fällen zutreffen.

Allerdings dürfen für die steuerwirksame Umwandlung nur solche Gehaltsbestandteile verwendet werden, die noch nicht fällig geworden sind. Die Entgeltumwandlung muss nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aber **vor** der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen.

Erfolgt die Entgeltumwandlung nach der Feststellung, so ist diese steuerunwirksam. Ist eine flexible und betragsmäßig unbegrenzte Entgeltumwandlung sowie eine Auslagerung des Versorgungsrisikos gewünscht, verbleibt die rückgedeckte Direktzusage als gute Alternative. Gleichwohl muss die Gesamtvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers angemessen sein, damit die rückgedeckte Direktzusage als Betriebsausgabe abziehbar bleibt, dies aber ist bei Vereinbarung einer Tantieme ohnehin zu beachten.

### **13. Geänderte Bewertung bei Pensionsrückstellungen**

Die Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen wurde neu geregelt. Die Änderung betrifft die Ermittlung des Rechnungszinssatzes. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, wird dieser auf Basis eines zehn- statt sieben Jahresdurchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Das Gesetz räumt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen und vor dem 01.01.2016 enden, ein Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung des neuen § 253 HGB ein. Die vorzeitige Anwendung der Bewertungsregeln ist im Anhang zu erläutern. Die Neuregelung betrifft ausschließlich Pensionsrückstellungen, nicht dagegen Rückstellungen für ähnlich langfristig fällige Verpflichtungen, wie solche für Dienstjubiläen oder Altersteilzeit.

Die zusätzlichen Informationspflichten sind:

- In jedem Geschäftsjahr ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Bewertung bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Jahre und bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre zu ermitteln

- Der Unterschiedsbetrag unterliegt einer Ausschüttungssperre analog § 268 Abs. 8 HGB und ist in jedem Jahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen

#### **14. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung**

Die steuerliche schadlose Akzeptanz einer Pensionszusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer setzt unter anderem voraus, dass sich die berechnete Person diese Zusage in einem mindestens zehn Jahre andauernden Zeitraum noch verdienen kann. Mit dem Urteil vom 20.05.2015 hat der BFH entschieden, dass dies nicht nur die erstmalige Zusage an sich betrifft. Sofern die Höhe der Pensionszahlungen vom Gehaltsniveau des Pensionsberechtigten abhängig ist, gilt ein Erdienungszeitraum auch im Falle von „abrupten“ Gehaltserhöhungen, die über die üblichen Anpassungen an das Gehalts- und Preisniveau hinausgehen. Sofern also stärkere Gehaltsanpassungen bei älteren Gesellschafter-Geschäftsführern geplant sind, empfiehlt sich ein Gespräch mit dem Steuerberater.

#### **15. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge**

Mit der sogenannten „Mantelkauf-/ § 8c-Regelung“ des Körperschaftsteuergesetzes besteht eine Vorschrift, die bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25% zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50% (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste führt.

Trotz der gesetzlich eindeutigen Normierung hat die Finanzverwaltung zu Gunsten der Steuerpflichtigen hiervon jedoch bisher in Fällen von Anteilsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (nur sofern voll unentgeltlich) eine Ausnahme aus Billigkeitsgründen gemacht.

Durch ein Urteil des Finanzgerichtes Münster vom 04.11.2015 wurde diese begünstigende Ausnahmeregelung nun allerdings torpediert. Das Gericht ist der Auffassung, der Gesetzestext ließe keinen Raum für eine solche Billigkeitsmaßnahme.

Wegen der grundlegenden Bedeutung für die zukünftige Behandlung ist derzeit eine Revision bei dem BFH (BFH - I R 6/16) anhängig, aber bis zur Erstellung dieses Dokumentes noch nicht darüber entschieden.

Sollten im Rahmen der Erbfolge bei Kapitalgesellschaften mit Verlustvorträgen also in nächster Zeit Übertragungen anstehen, ist der weitere Verfahrensverlauf von einiger Bedeutung.

## **16. Erster Entwurf einer neuen Regelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag (§ 8d KStG)**

Mit dem am 14.09.2016 veröffentlichten Regierungsentwurf zu einem neuen § 8d des Körperschaftsteuergesetzes hat die Bundesregierung erste Schritte in Richtung einer begrüßenswerten Neuregelung bezüglich des Verlustuntergangs durch einen Anteilseignerwechsel gemacht.

Nach der bisherigen Regelung des § 8c des KStG führen Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25 % zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50 % (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste, sofern diese nicht im Rahmen der unentgeltlichen, vorweggenommenen Erbfolge erfolgen.

Mit der geplanten Neuregelung des § 8d KStG ist beabsichtigt, unter gewissen Voraussetzungen eine Beibehaltung der steuerlich wirksamen „Alt“-Verluste nach einem Gesellschafterwechsel bei Fortführung des Betriebs der Körperschaft zu gewähren. Diese Norm soll quasi als Rückausnahme zum weiterhin geltenden § 8c KStG gelten.

Im Wesentlichen sollen Verluste dann nicht untergehen, sofern und soweit der Betrieb in seiner bisherigen Form und Tätigkeit (unter nun geänderten Beteiligungsverhältnissen) weitergeführt wird und der Bestand des Geschäftsbetriebes gesichert ist („fortführungsgebundener Verlustvortrag“). Zu einem Untergang der Verluste würde es demnach nur noch kommen, wenn nicht nur ein Gesellschafterwechsel, sondern auch ein Wechsel in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft selbst stattfindet. Generell ist ein Antrag im Rahmen der Steuerklärung hierfür Voraussetzung.

Es bleibt nun abzuwarten und zu beobachten, ob und wie diese positive Gesetzesinitiative letztendlich umgesetzt werden wird.

## **17. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.): Anerkennung von Aufwands- spenden**

Bereits seit 2015 sind für die Anerkennung von sogenannten „Aufwandsspenden“ verschärfte Anforderungen zu erfüllen. Aufwandsspenden liegen grundsätzlich vor, wenn ein Vereinsmitglied darauf verzichtet, dass von ihm verauslagte Kosten (z.B. Reise-/Fahrtkosten) für dessen Vereinstätigkeit erstattet werden. Dabei ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung entgegen § 670 BGB (der den Anspruch auf Erstattung solcher Kosten regelt) im Regelfall von einer unentgeltlichen ehrenamtlichen Tätigkeit der Mitglieder ausgeht und diesen daher kein solcher Ersatzanspruch bezüglich ihrer Aufwendungen zusteht. Entsprechend kann dann natürlich der Verzicht auf den Ersatzanspruch auch keine steuerliche Wirkung entfalten.

Die Ausnahme davon und somit die Möglichkeit der Berücksichtigung von Aufwandsspenden durch Verzicht auf den Aufwendungsersatzanspruch lässt die Verwaltung seit 2015 nur noch zu, wenn der Vorstand des Vereins aufgrund einer in der Satzung verankerten Regelung beschließt, dass Mitglieder für ihre Aufwendungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten für den Verein entsprechend entschädigt werden können. Erleichterungen gelten nur für bis zum Ende des Jahres 2014 gegründete Vereine, wenn der erforderliche Vorstandsbeschluss bereits bis zum 31.12.2014 gefasst war, diese müssen nicht extra dafür ihre Satzung ändern.

## **18. Belegvorlagepflicht wird zur Beleghaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen**

Durch die Modernisierung des § 50 EStDV wird die bisherige Belegvorlagepflicht ab 01.01.2017 zu einer Belegvorhaltepflicht. Damit sind Spendenbescheinigungen bzw. Belege für bestimmte Mitgliedsbeiträge in Zukunft nicht mehr mit der Steuererklärung einzureichen, sondern nur noch auf Verlangen der Finanzbehörde zu übermitteln.

Hierbei ist zu beachten, dass die entsprechenden Belege ein Jahr ab Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Steuerpflichtigen aufzubewahren sind.

Der Leistende kann allerdings von der Aufbewahrungspflicht entbunden werden. Hierzu ist es notwendig, dass der Empfänger der Zuwendung/Spende unter Zustimmung und Kenntnis der Steuer-Identifikationsnummer des Leistenden, eine elektronische Übermittlung der Zuwendungsbestätigung an das Finanzamt vornimmt.