

14. Abgabefrist Umsatzsteuer

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2018** ist bis zum 28.02.2020 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 29.02.2020 beim Finanzamt (§ 149 Abs. 3 AO).

Das Finanzamt ist jedoch dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzunehmen.

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2018 wird ein Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzusetzenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer. Mindestens jedoch EUR 75,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Beispiel:

Wenn die Umsatzsteuererklärung 2018 erst am 31.05.2020 beim Finanzamt eingereicht wird, beträgt der festzusetzende Verspätungszuschlag mindestens EUR 75,00.

15. Ordnungsgemäße Rechnung

Für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist es zwingend erforderlich, eine ordnungsgemäße Rechnung über den Umsatz zu haben.

Welche Angaben in einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sein müssen, regelt § 14 Abs. 4 UStG. Sämtliche Pflichtangaben müssen zusammen vorliegen.

Pflichtangaben der Rechnung

Nr. 1 Name und Anschrift des Leistungsempfängers und des leistenden Unternehmers

Nr. 2 Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers

Nr. 3 Ausstellungsdatum

Nr. 4 fortlaufende Rechnungsnummer

Nr. 5 (handelsübliche) Leistungsbeschreibung

Nr. 6 Leistungszeitpunkt

Nr. 7 Entgelt

Nr. 8 Steuersatz und Steuerbetrag bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung

Seit dem 01.01.2017 gilt die neue Grenze für sog. Kleinbetragsrechnungen. Diese wurde auf **EUR 250,00** angehoben (§ 33 UStDV).

Rechnungen bis EUR 250,00 brutto müssen mindestens folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- das Ausstellungsdatum
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe
- den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

16. Vorsteuerabzug und Briefkastenanschrift

Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, können die gezahlte Umsatzsteuer auf ihre Eingangsumsätze als Vorsteuer geltend machen. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen einer Rechnung, die alle erforderlichen Angaben enthält (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG).

Wie zuvor beschrieben ist eine Pflichtangabe in der Rechnung die Anschrift des leistenden Unternehmers. Bislang war streitig, ob eine Briefkastenanschrift an dieser Stelle ausreichend ist.

Mit seiner Entscheidung vom 21.06.2018 hat der BFH festgestellt, dass eine wirtschaftliche Betätigung an der in der Rechnung angegebenen Adresse nicht erforderlich ist (Änderung der Rechtsprechung). Nunmehr reicht es aus, wenn der Unternehmer unter der angegebenen Rechnungsanschrift erreichbar ist. Das heißt nun also, dass auch eine Briefkastenanschrift ausreichend ist.

17. Anzahlung und Vorsteuerabzug

Bei der Regelbesteuerung, also der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Umsatzsteuer für eine erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung grundsätzlich erst dann, wenn die Leistung (oder eine Teilleistung) ausgeführt worden ist.

Sobald der leistende Unternehmer allerdings eine Anzahlung oder Vorauszahlung erhält, muss er die in der Anzahlung enthaltene Umsatzsteuer mit der Umsatzsteuervoranmeldung des Zahlungsmonats anmelden und an das Finanzamt abführen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG). Der leistende Unternehmer ist dazu verpflichtet, über die Anzahlung eine Rechnung auszustellen, § 14 Abs. 2 UStG. Diese ordnungsgemäße Rechnung ist wiederum Voraussetzung für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht auch bei einer Anzahlung auf eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung. Der vorgenommene Vorsteuerabzug ist zu berichtigen, wenn die vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt wird und der Anzahlende den Rechnungsbetrag zurückerhalten hat. Nun hat der EuGH auf Anfrage des BFH zu entscheiden, ob eine Rückzahlung an den Geschäftspartner die Voraussetzung für die Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuer ist.

Hinweis:

Die Umsatzsteuer für eine Anzahlung entsteht erst dann, wenn die Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Wenn der Leistungsempfänger einen geringeren Betrag, als in der Anzahlungsrechnung abgerechnet wurde, zahlt, entsteht die Umsatzsteuer aus dem Zahlbetrag. Eine Berichtigung der Anzahlungsrechnung ist nicht erforderlich.

18. Vorsteuervergütungsverfahren

Sobald beim im Inland ansässigen Unternehmer die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne des § 15 UStG erfüllt sind, kann er auch die in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückerhalten.

Dazu muss gemäß § 18g UStG er bis zum 30.09. des auf die Ausstellung der Rechnung folgenden Jahres für jeden Mitgliedstaat getrennt einen Vergütungsantrag in elektronischer Form über das BZSt stellen.

Voraussetzung ist, dass der Vergütungsanspruch mindestens EUR 50,00 beträgt und folgende Angaben im Antrag enthalten sind (A 18g.1 Abs. 4 ff. UStAE):

- der Mitgliedstaat der Erstattung
- Name und vollständige Anschrift des Unternehmers
- eine Adresse für die elektronische Kommunikation
- eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Unternehmers, für die die Gegenstände bzw. Dienstleistungen erworben wurden, auf die sich der Antrag bezieht
- der Vergütungszeitraum, auf den sich der Antrag bezieht
- eine Erklärung des Unternehmers, dass er während des Vergütungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt und Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme bestimmter steuerfreier Beförderungsleistungen (vgl. § 4 Nr. 3 UStG), von Umsätzen, für die ausschließlich der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, oder innergemeinschaftlicher Erwerbe und daran anschließender Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG
- die USt-IdNr. oder StNr. des Unternehmers
- seine Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC)

Gemäß A 18g.1 Abs. 5 UStAE sind in dem Vergütungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:

- Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers
- außer im Falle der Einfuhr die USt-IdNr. des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer
- außer im Falle der Einfuhr das Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung
- Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments

- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- ggf. einen (in bestimmten Branchen anzuwendenden) Pro-rata-Satz
- Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach Kennziffern (u. a. Kraftstoff, Maut, Taxi, Übernachtung, Speisen und Getränke u. v. m.)

Eine Unternehmerbescheinigung ist nicht erforderlich.

Das BZSt überprüft die Zulässigkeit der übermittelten Anträge und leitet innerhalb von 15 Tagen die Anträge elektronisch an den Mitgliedstaat der Erstattung weiter. Das BZSt hat zudem dem Antragsteller eine elektronische Empfangsbestätigung über den Eingang des Antrags zu übermitteln (A 18g.1 Abs. 9 und 10 UStAE).

Die Einhaltung der Formerfordernisse ist besonders zu beachten. Ein unvollständiger Antrag kann regelmäßig nicht mehr im Nachhinein durch nachgereichte fehlende Angaben geheilt werden. Vor allem nicht mehr, nachdem die Antragsfrist abgelaufen ist.

19. Virtuelle Währungen / Kryptowährungen und Umsatzsteuer

Virtuelle Währungen gewinnen immer mehr an Bedeutung im wirtschaftlichen Umfeld.

Der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung Bitcoins u. Ä. und umgekehrt stellt gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL eine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Sie wird allerdings nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL von der Mehrwertsteuer befreit. Im deutschen Umsatzsteuerrecht erfolgt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG.

Werden Bitcoins zur Zahlung eines Entgelts verwendet, wird dies der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgestellt. Die Umrechnung erfolgt zum Zeitpunkt der Leistung mit dem Gegenwert der Währung des Mitgliedstaates, in dem die Leistung ausgeführt wird. Der leistende Unternehmer hat den letzten veröffentlichten Umrechnungskurs zu dokumentieren.

20. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Folgende Änderungen sind für das Jahr 2019 geplant, allerdings **noch nicht verabschiedet**:

- Einführung des ermäßigten Steuersatzes für elektronische Veröffentlichungen wie E-Books und Online-Zeitungen
- Einführung eines Schwellenwerts von EUR 10.000,00 („maßgeblicher Auslandsumsatz“), bis zu welchem Umsätze aus Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen und auf dem elektronischen Weg ausgeführte Dienstleistungen (sog. RFTE-Leistungen) im Ursprungsland besteuert werden (können)
- Nachweis der Herkunft des Leistungsempfängers bei RFTE-Leistungen nur anhand einer (nachrangigen) Vermutungsregelung bei einem „maßgeblichen Auslandsumsatz“ bis EUR 100.000,00
- Ab dem 01.01.2019 soll die umsatzsteuerliche Behandlung von innerhalb der EU gehandelten Gutscheinen geändert werden. Die Unterscheidung in Wert- und Warengutscheine soll aufgegeben werden und die Unterscheidung in Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine erfolgen. Mit § 3 Abs. 13–15 UStG soll die Gutscheinrichtlinie der EU umgesetzt werden.
- Die Ermittlung der unentgeltlichen Wertabgabe für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge soll gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 UStG mit 0,5 % des inländischen Brutto-Listenpreises bei Erstzulassung erfolgen. Die Regelung soll für Fahrzeuge gelten, die zwischen dem 01.01.2019 und dem 31.12.2021 angeschafft bzw. geleast werden.

Die wichtigste geplante Änderung betrifft:

die Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handeln mit Waren auf elektronischen Marktplätzen im Internet

Die Neuregelung soll für im Drittland ansässige Unternehmer ab dem 01.03.2019 und für alle anderen Unternehmer ab dem 01.10.2019 gelten.

Betreiber von elektronischen Marktplätzen werden durch § 22 f. UStG dazu verpflichtet, Nutzer aufzuzeichnen, für die eine Steuerpflicht in Deutschland in Betracht kommt. Ziel ist es, die Finanzverwaltung zu ermächtigen zu überprüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer der Plattform seinen steuerlichen Pflichten nachkommt.

Weiterhin haftet der Betreiber der Plattform gemäß § 25e Abs. 1 UStG für die nicht entrichtete Steuer des Nutzers. Es liegt also in seinem Interesse, dass er die erforderlichen Angaben korrekt aufzeichnet. Dies ist durch die Vorlage einer Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des Händlers möglich.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit diese Änderungen gesetzlich umgesetzt werden.

21. Kassenführung und kein Ende in Sicht

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.

Die Finanzverwaltung vertritt die Meinung, dass EC-Kartenumsätze nicht in der Barkasse aufgezeichnet werden dürfen. Dies ist bislang allerdings gängige Praxis. Die Gesamttageseinnahmen werden als Einnahme im Kassenbuch erfasst und die darin enthaltenen EC-Kartenumsätze werden als Ausgaben wieder aus der Kasse ausgebucht. Das BMF sieht in dieser Vorgehensweise einen formellen Mangel in der Kassenführung. Dieser Mangel soll bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel in Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung im Sinne des § 158 AO regelmäßig außer Acht bleiben. Hierzu muss allerdings gewährleistet sein, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert ist und die Nachprüfbarkeit des Kassenbestandes jederzeit besteht. Hier ist eine praxistaugliche Lösung zur Erfassung der bargeldlosen Umsätze erforderlich.

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.

Das Finanzamt hat ab dem 01.01.2018 die Möglichkeit, während der üblichen Geschäftszeiten eine sogenannte **Kassennachschau** durchzuführen, § 146b Abs. 1 AO. 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. Die mit der Prüfung betrauten Finanzbeamten können auch anonyme Beobachtungen der Kassen und ihrer Handhabung in öffentlich zugänglichen Geschäftsräumen vornehmen. Auch Testkäufe sind zulässig.

Der Unternehmer hat besondere Auskunft- und Vorlagepflichten bei der Kassennachschau zu erfüllen, § 146a Abs. 2 AO. 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.

Wenn das Finanzamt bei der Kassennachschau Unregelmäßigkeiten feststellt, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung eine Betriebsprüfung erfolgen, § 146a Abs. 3 AO.

Ab dem Jahr 2020 dürfen auch die elektronischen Aufzeichnungssysteme Bestandteil der Kassennachschau sein.

22. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Die Erbschaftsteuerreform wurde am 09.11.2016 im BGB verkündet und tritt damit rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft.

Die Neuregelungen sind an dieser Stelle noch einmal kurz aufgeführt:

1. Verwaltungsvermögen

Im bisherigen Recht waren bis zu 50 % des Verwaltungsvermögensanteils unschädlich und damit begünstigt. Nun kann jedoch nur noch Verwaltungsvermögen bis zu einem Anteil von 10 % des Betriebsvermögens (gemeiner Wert) wie begünstigtes Vermögen behandelt werden. Auch der Katalog der Gegenstände, die zum Verwaltungsvermögen zählen, ist erweitert worden. Grundsätzlich sind dies alle typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, wenn die Herstellung bzw. Verarbeitung oder der Handel damit nicht Hauptzweck des Betriebes ist. Gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG gehören hierzu:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt
- Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und -steine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge etc.
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Finanzmitteln, soweit er 15 % des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens übersteigt

Ausnahmeregelungen von der Definition und Behandlung des Verwaltungsvermögens 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.

- Ausgenommen von der 10%igen Verschonung ist junges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als 2 Jahre zuzurechnen ist.
- Zur Sicherung der Liquidität sind Barvermögen, geldwerte Forderungen und andere Finanzmittel mit bis zu 15 % des Betriebsvermögens begünstigt.
- Vermögensgegenstände zählen im Erbfall nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie innerhalb von 2 Jahren nach dem Tod des Erblassers für Investitionen verwendet werden, die einer originär gewerblichen Tätigkeit dienen und einem vorab verfassten Investitionsplan des Erblassers entspringen.

Die Ermittlung der Anteile des begünstigten Verwaltungsvermögens erfolgt wie genannt auf Basis des gemeinen Werts des Betriebsvermögens. In Unternehmensstrukturen mit Beteiligungsgesellschaften wird das begünstigte Vermögen konsolidiert ermittelt; ein Anrechnen der Verwaltungsvermögensanteile auf jeder Beteiligungsebene ist nicht mehr möglich.

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 § 199 ff. 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 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 so weit 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 90 Mio.) 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.

23. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer – Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerben

Der BFH geht in seinem Urteil vom 13.03.2018 – IX R 23/17 nochmals auf die Bedeutung der Steuerermäßigung bei Belastung mit der Erbschaftsteuer gemäß § 35b EStG ein und stellt klar:

Die nach Satz 1 begünstigten Einkünfte betreffen nur solche veräußerten Vermögensgegenstände, die sowohl von Todes wegen erworben worden sind als auch tatsächlich der Erbschaftsteuer unterliegen.

Liegen veräußerte Anteile vor, die sowohl nach § 35b S. 1 EStG begünstigt sind, als auch solche, die nicht im Wege der Erbfolge oder nicht in dem in § 35b EStG vorgesehenen zeitlichen Zusammenhang mit der Erbfolge erworben worden sind, so ist der persönliche Freibetrag (§ 16 ErbStG) anteilig zu ermitteln.

Der Ermäßigungsprozentsatz des § 35b S. 2 EStG ermittelt sich durch Gegenüberstellung der anteiligen, auf die bei von Todes wegen erworbenen Vermögensgegenstände entfallende Erbschaftsteuer sowie des Betrags, der sich aus dem anteiligen steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) und dem hinzuzurechnenden anteiligen Freibetrag ergibt.

24. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer

Derzeit verwenden die Finanzämter landesspezifische Berechnungsmodule („EFH-Rechner“ bzw. „WE-Rechner“) zur Ermittlung des Bedarfswerts von Einfamilienhäusern und Wohnungseigentum, welche auf Datengrundlagen des Oberen Gutachterausschusses der Vermessungs- und Katasterverwaltung (VermKV) basieren und an die Vorgaben des Bewertungsgesetzes angepasst sind.

Die von der VermKV selbst bereitgestellten Rechenmodule nach der Immobilienwertverordnung weichen allerdings von den Rechenmodulen der Finanzverwaltung ab. Dies liegt daran, dass die gutachterliche Verkehrsermittlung nicht an die Einschränkungen des § 183 Abs. 3 BewG gebunden ist und keine bewertungsrechtlich zulässigen Pauschalisierungen oder Typisierungen berücksichtigt.

Die von den Finanzämtern eingesetzten Rechenmodule inklusive Arbeitsanleitung werden auf der Homepage des Landesamtes für Steuern (www.lfst-rlp.de) bereitgestellt. Die Datenbasis (z. B. Vergleichsfaktoren) ist allerdings nicht enthalten und muss vorab beim Landesamt für Vermessung und Geobasisinformationen kostenpflichtig erworben werden (www.gutachterausschuesse.rlp.de/de/wertermittlung/grundstuecksmarktberichte/ bzw. www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index_gmb.html).

Nunmehr kann für den Mandanten auf Basis der Rechenmodule der Finanzverwaltung überprüft werden, ob das Vergleichswertverfahren oder ein Gutachten günstiger wäre.

25. Pflegebeitrag für gesetzlich unterhaltspflichtige Personen in der Erbschaftsteuer

Die Pflege von bedürftigen Personen nimmt aufgrund der Anzahl der Pflegebedürftigen eine immer größere Rolle ein. Deshalb fördert der Staat die Heimpflege durch Verwandte auch in steuerlicher Hinsicht. Hierfür existiert nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ein Pflegefreibetrag in Höhe von EUR 20.000,00, der in einer Erbschaftsteuererklärung geltend gemacht werden kann.

Strittig war im vom BFH (Urteil vom 10.05.2017 – II R 37/15) entschiedenen Fall, ob der Pflegefreibetrag auch gilt, wenn die Kosten dadurch entstanden sind, dass die Tochter die eigene Mutter gepflegt hat.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist, dass der Freibetrag nicht bei Erwerbern in Betracht kommt, die gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet sind, also Verwandten in gerader Linie oder Ehegatten. Bei der Entscheidung des BFH spielten zwei Aspekte eine Rolle:

- Die Definition der Pflege als regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person, wobei eine Zuordnung zu einer Pflegestufe nicht notwendig ist. Pflegeleistungen sind somit alle unterstützenden und regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeiten im Bereich der Körperpflege, der Ernährung, der Mobilität und der hauswirtschaftlichen Versorgung. Diesen muss allerdings ein Geldwert zugeordnet werden können.
- Der Verwandtenunterhalt des BGB verpflichtet Kinder nicht zur Erbringung einer persönlichen Pflegeleistung gegenüber ihren Eltern. Damit schließt eine solche Unterhaltspflicht die Gewährung des Freibetrags nicht aus.

Nach Auffassung des BFH ist der Zweck des Pflegefreibetrags die Honorierung der pflegenden Person und ist deshalb zu gewähren. An der Beweislast des Erwerbers hat sich jedoch nichts geändert. Die Hilfsbedürftigkeit einer Person sowie die Art, Dauer, der Umfang und der Wert der tatsächlich erbrachten Pflegeleistungen müssen glaubhaft dargelegt werden. Allerdings ist bei der Beurteilung der Glaubwürdigkeit ein großzügiges Maß anzulegen (BFH vom 11.09.2013 – II R 37/12). Bei der Ermittlung des geldmäßigen Wertes der erbrachten Leistungen können übliche Vergütungssätze entsprechender Berufsgruppen für vergleichbare Leistungen herangezogen werden.

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

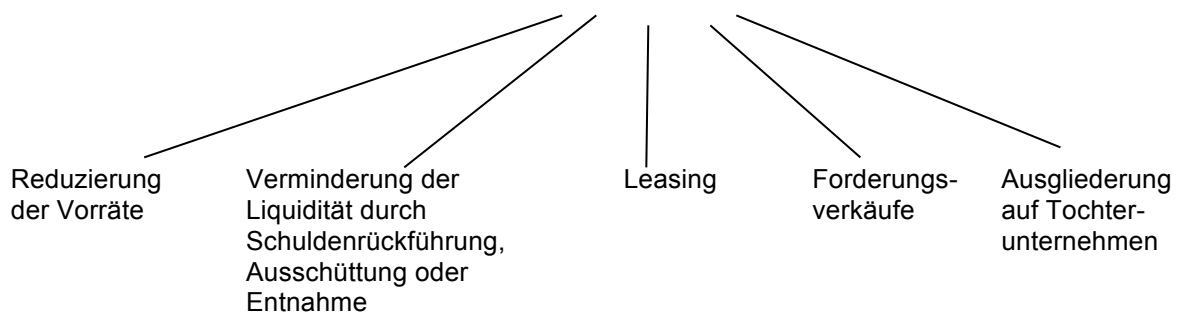
1. Größenklassen

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab:

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer

Beträge	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsummen in Mio. EUR	> 0,35 – 6	> 6 – 20	> 20
Umsatz in Mio. EUR	> 0,7 – 12	> 12 – 40	> 40
Mitarbeiter	> 10 – 50	> 50 – 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 31.12.2018**



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			
• Bilanz	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Gewinn- und Verlustrechnung	<input type="checkbox"/> (1)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Anhang	<input checked="" type="checkbox"/> (2) (3)	<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	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	<input type="checkbox"/>	<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 ab 2016

(6) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 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 31.12.2017 sind bis zum 31.12.2018 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

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.

3. Hinterlegung für Kleinunternehmen

Kleinunternehmen sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim elektronischen Bundesanzeiger erfolgen, sodass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden.

- 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. die vollständige GuV-Gliederung, sind 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 laut HGB bezeichneten Posten anzugeben.

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 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs. 1 S. 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 tatsächlichen 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 bei fehlerhafter Offenlegung / Hinterlegung

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 2017 sind also spätestens bis zum 31.12.2018 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. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

Eine falsche Offenlegung, z. B. der Jahresabschluss wird vollständig formal eingereicht, ist materiell aber lückenhaft (z. B. Anhang ohne Angaben zu Restlaufzeiten), stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und führt bei vorsätzlichem Verhalten zu einer Geldbuße bis zu EUR 50.000,00. Werden die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss oder Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so kann eine Geldstrafe oder Freiheitsstrafe festgesetzt werden.

Mindestordnungsgeld

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, muss grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen. Maßgeblich ist das Datum der Einreichung – es besteht keine Möglichkeit der Fristverlängerung. Die Offenlegung muss binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Der Höchstbetrag beträgt weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d. h., man kann sich hier nicht „freikaufen“). Das Verfahren setzt sich so lange fort, bis alle Unterlagen offengelegt sind oder die Unterlassung gerechtfertigt wird. Damit gibt es keine Höchstgrenze für die Ordnungsgelder insgesamt.

Die Mindestordnungsgelder wurden 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. Ist das Ordnungsgeld bereits festgesetzt, dann kann keine Herabsetzung mehr erfolgen.

Zulassung einer Rechtsbeschwerde

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

5. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen kennt das GmbH-Gesetz nicht mehr. In der Insolvenz sind nunmehr seit MoMiG **alle Gesellschafterdarlehen** als **nachrangige Forderungen** zu behandeln. Das Gleiche gilt für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (z. B. Bürgschaftsübernahmen).

Bei einer GmbH sind Insolvenzgründe die Zahlungsunfähigkeit bzw. drohende Zahlungsunfähigkeit sowie die Überschuldung. 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 Nichtberücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz zu passivieren. In der Steuerbilanz ist die Verbindlichkeit gewinnwirksam auszubuchen und wird je nach Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung außerbilanziell korrigiert. Der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht sich um den nicht werthaltigen Teil der Verbindlichkeiten.

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. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung (BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht. Hier

ist rechtlicher Rat erforderlich, denn ein Gesellschafterdarlehen ist mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar, wenn ein Rangrücktritt i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG (Darlehenstilgung nur aus künftigen Einnahmen) vereinbart ist. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss vorsehen, dass der Rückzahlungsanspruch nur aus künftigen Jahresüberschüssen, Steuerbilanzgewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss befriedigt werden darf und eine Liquidation nicht konkret absehbar ist. Ein solcher Fall liegt auch vor, wenn eine Rückzahlung auch aus künftigen Bilanzgewinnen zugelassen ist, ein Bilanzgewinn aber nicht entstehen kann. Ein Gesellschafterdarlehen ist nicht mit einer Einlage gleichzusetzen, wenn zwar ein Rangrücktritt geschlossen ist, dieser aber eine Tilgung aus dem sonstigen „freien“ Vermögen zulässt. Der Gläubiger sollte die Erfüllung seiner Forderungen nur insoweit verlangen, wie ein Jahres- oder Liquidationsüberschuss oder ein die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen der Gesellschaft hierfür zur Verfügung steht.

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

Der BFH hat jetzt eine Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen in die Wege geleitet: Wird ein Gesellschafter im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen, führt dies entgegen einer langjährigen Rechtsprechung nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 entschieden hat. Der BFH hat jetzt entschieden, dass nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung – wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht – nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB anzuerkennen sind.

Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten gilt danach auch für § 17 EStG. Nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung können daher grundsätzlich nur diejenigen Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der GmbH führen, wie insbesondere: Zuzahlungen, Nachschüsse und Rangrücktritt i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG. Aufwendungen aus Finanzierungshilfen wie Krisendarlehen oder

Bürgschaftsübernahmen führen danach nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung. Für die steuerlichen Konsequenzen im Verlustfall kommt es darauf an, ob die Forderung eine „normale“ Forderung ist oder die Forderung wirtschaftlich vergleichbar ist mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen.

Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen bis zum 27.09.2017 eine Finanzierungshilfe eines Gesellschafters eigenkapitalersetzend geworden ist. Zum Beispiel wenn der Gesellschafter seiner GmbH ein eigenkapitalersetzendes Darlehen bis zum 27.09.2017 gewährt hat (Krisendarlehen, krisenbestimmtes Darlehen, stehen gelassenes Darlehen, das bis zum 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist) oder der Gesellschafter eine Bürgschaft zugunsten der GmbH gegeben hat und er bis zum 27.09.2017 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wurde.

Die Entscheidung des BFH hat große Auswirkung auf die Finanzierung von Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterdarlehen und die Absicherung von Darlehen durch Bürgschaften des Gesellschafters.

6. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2017 ist elektronisch zu übermitteln

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**. Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig**. Die maßgebliche Steuertaxonomie ist unter www.estuer.de veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

Zu veröffentlichen sind:

- 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
- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften. Diese müssen der von der Finanzverwaltung aufgestellten Taxonomie entsprechen (verkürzt: Anfangskapital, Kapitalanpassungen, Einlagen, Entnahmen, Kapitaländerungen, Jahresüberschuss, Kapitalumgliederungen). Daneben werden Angaben je Gesellschafter gefordert (davon: Festkapitalkonto, variables Kapitalkonto, Verlustvortragskonto). Die Buchungen der gesellschafterbezogenen Kapitalkontenentwicklung in DATEV muss in 2018 umgestellt werden von der Endnummernlogik auf die Zuordnung zu Gesellschaftern über die zentralen Stammdaten. Der selbstbuchende Mandant sollte hierauf hingewiesen werden.
- 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
- Der Anlagespiegel kann als Fußnote oder 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. Neue Positionen gibt es für Investitionsabzugsbeträge, hinzuzurechnende Beträge und rückgängig zu machende Beträge i. S. des § 7g EStG, die nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind.
- 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 2018:

Mit BMF-Schreiben vom 16.05.2017 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.1, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2017 beginnen, zu verwenden.

- GCD-Modul (Stammdaten)
- Kerntaxonomie einschließlich MicroBilG-Sicht
- Ergänzungstaxonomie für verschiedene verordnungsgebundene Branchen einschließlich MicroBilG-Sicht (Wohnungswirtschaft [JAbschIWUV], Land- und Forstwirtschaft [BMEL-Musterabschluss], Krankenhäuser [KHBV], Pflegedienstleister [PBV], Verkehrsunternehmen [JAbschIVUV] und den kommunalen Eigenbetrieb [EBV oder Ähnliches])
- Taxonomie für Kreditinstitute (für alle Unternehmen, die nach RechKredV bilanzieren)
- Taxonomie für Kreditinstitute für Filterungszwecke enthält Eintragungen in den Spalten, in denen die für bestimmte Institutsarten zulässigen bzw. nicht zulässigen Positionen gekennzeichnet sind
- Taxonomie für Zahlungsinstitute (für alle Unternehmen, die nach der RechZahIV bilanzieren)
- Taxonomie für Versicherungsunternehmen (für alle Unternehmen die nach RechVersV beziehungsweise RechPensV bilanzieren – hierunter fallen auch Pensionskassen)

Für Veranlagungszeiträume ab 2019:

Mit BMF-Schreiben vom 06.06.2018 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.2, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2018 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2018 oder 2018/2019 zu verwenden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser Taxonomie-Version wird für Testfälle voraussichtlich durch das ERiC-Release im November 2018 und für Echtfälle durch das ERiC-Release im Mai 2019 gegeben sein (Veränderungsmodule wie unter Taxonomie 6.1).

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

Auf www.estuer.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 dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

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

7. Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften

Das Bundesverfassungsgericht hat mit dem Urteil vom 10.04.2018 entschieden, dass die Einführung der Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft im Juli 2002 nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft würde nach Auffassung des Verfassungsgerichts nicht verletzt werden, wenn sie die Gewerbesteuer schuldet, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils beim veräußernden Gesellschafter verbleibt.

Hauptsächlich wurde die Rückwirkbarkeit dieser Regelung infrage gestellt.

Gemäß § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 2 StBAÄG war § 7 S. 2 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden, das heißt, die Norm wirkt auf den 01.01.2002 zurück. Nach der Rechtsprechung handelt es sich hierbei um eine zulässige unechte Rückwirkung. Eine Norm unterliegt der unechten Rückwirkung dann, wenn sie auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte für die Zukunft einwirkt, aber belastende Rechtsfolgen erst nach der Verkündung eintreten (= tatbestandliche Rückanknüpfung), was hier vom BVerfG bejaht wurde.

8. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen

Aufgrund eines aktuell beim BFH anhängigen Verfahrens stellt er die Umsatzsteuerfreiheit von Leistungen, die Sportvereine gegen gesondertes Entgelt erbringen, infrage.

Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Weiterhin heißt es in Art. 133 Buchst. a MwStSystRL, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen können:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben.
- Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistung verwendet werden.

Art. 134 MwStSystRL regelt den Ausschluss der Steuerbefreiung für den Fall, dass die Umsätze aus Dienstleistungen nicht unerlässlich sowie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Mit seinem Beschluss vom 21.06.2018 – V R 20/17 hat der BFH folgende Fragen zu dem Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- Kommt ihm eine unmittelbare Wirkung zu, sodass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
- Wenn ja, handelt es sich bei der „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ um einen autonom unionsrechtlichen Begriff oder sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i. V. m. § 55 AO abhängig zu machen?

- Falls es sich um einen autonom unionsrechtlichen Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?

Sollte der EuGH eine unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL verneinen, würde dies zu einer Rechtsprechungsänderung führen, da der BFH in der Vergangenheit eine unmittelbare Wirkung bejaht hatte.

9. 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.

Die Revision beim BFH (Az. I R 4/15) hob das oben genannte Urteil am 20.12.2016 auf mit der Begründung, dass das FG Berlin-Brandenburg fehlerhaft von einer einkommens- und gewerbeertragswirksamen Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung sowie von einem Ansatz von anteiligen Pensionsleistungen schon dem Grunde nach abgesehen hat.

Da diese Angelegenheit für den BFH nicht abschließend geklärt ist, wurde der Fall zurückverwiesen an das FG, wo die erforderlichen Feststellungen der zur Berechnung der Überversorgung heranzuziehenden Aktivbezüge des Begünstigten nachgeholt werden sollen, weshalb man diesen Fall weiterhin beobachten sollte.

10. 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.

11. Geänderte Bewertung von 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 Siebenjahresdurchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Diese 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 zu ermitteln zwischen der Bewertung bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Jahre und bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre.
- Der Unterschiedsbetrag unterliegt einer Ausschüttungssperre analog § 268 Abs. 8 HGB und ist in jedem Jahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

Durch die am 20.07.2018 neu veröffentlichten „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ wird wieder eine neue Herausforderung auf viele Unternehmen zukommen. Die Heubeck-Richttafeln liegen der Berechnung der Pensionsrückstellungen im Hinblick auf die Lebenserwartung der Anspruchsberechtigten zugrunde und werden die notwendigen Rückstellungsbeträge weiter in die Höhe treiben.

- Daher sollte bei Unternehmen mit wenig Eigenkapital über eine Reduzierung der künftigen, noch nicht verdienten Ansprüche (Reduzierung des Future Service) nachgedacht werden.

12. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung

Die steuerliche schadlose Akzeptanz einer Pensionszusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer setzt unter anderem voraus, dass die berechnigte Person sich diese Zusage in einem mindestens 10 Jahre andauernden Zeitraum noch verdienen kann. Mit einem noch immer bedeutsamen Urteil hat der BFH entschieden, dass dies nicht nur die erstmalige Zusage an sich betrifft, sondern auch größere Gehaltsanpassungen. Sofern die Höhe der Pensionszahlungen abhängig vom Gehaltsniveau des Pensionsberechtigten ist, gilt ein Erdienungszeitraum auch im Falle von „abrupten“ Gehaltserhöhungen, die über die üblichen Anpassungen an das Gehalts- und Preisniveau hinausgehen. Sofern also wesentliche Gehaltsanpassungen bei älteren Gesellschafter-Geschäftsführern geplant sind, empfiehlt sich ein Gespräch mit dem Steuerberater.

13. Gemeinnützigkeitsrecht:

Gebot zeitnaher Mittelverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sieht vor, dass die Körperschaft ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden 2 Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Das BFH hat in einem Urteil vom 20.03.2017 – X R 13/15 entschieden, dass es auch ausreicht, wenn die projektbezogenen Aufwendungen innerhalb der gesetzlichen Frist von einem anderen Bankkonto der gemeinnützigen Körperschaft bezahlt werden.

Zudem fördert eine Körperschaft schon dann den Umweltschutz i. S. d. § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 8 AO, wenn sie Maßnahmen durchführt, die auf die Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen der Menschen abzielen. Der tatsächliche Erfolg dieser geförderten Sache oder ihre Vollendung ist unerheblich.

Das Ausschließlichkeitsgebot gemäß § 56 AO, wonach eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt, ist im Hinblick auf die Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung dann gewährleistet, wenn die politischen Vorgänge den satzungsmäßigen Zielen entsprechen, die von der Körperschaft vertretenen Auffassungen objektiv und sachlich fundiert sind und wenn sich die Körperschaft parteipolitisch neutral verhält.

14. Belegvorlagepflicht wird zur Belegvorhaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen

Durch die Modernisierung des § 50 EStDV wurde die bisherige Belegvorlagepflicht seit dem 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.

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. Zur Frage, wann davon Ausnahmen zulässig sein könnten, gab es unterschiedliche Auffassungen, die noch nicht abschließend geklärt waren.

Das Bundverfassungsgericht hat nun in seinem Urteil vom 12.05.2017 Teile des § 8c KStG für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (allgemeiner Gleichheitssatz) unvereinbar erklärt und sich dagegen gewandt, dass ein anteiliger Untergang der Verluste eintritt, obwohl sich nichts an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft geändert hat. Dadurch fehlt ein sachlicher Grund für die durch die Verlustabzugsbeschränkung eintretende Ungleichbehandlung.

Ausgeschlossen von der Verfassungswidrigkeit sind folgende Fälle:

- Anteilsübertragungen bis zu 25 %
- Anteilsübertragungen von mehr als 50 %, da es hier zum Wechsel des Mehrheitsgesellschafters kommt und eine Änderung der wirtschaftlichen Identität deshalb nicht ausgeschlossen ist
- Anteilsübertragungen ab dem 01.01.2016. Eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des zum 20.12.2016 eingeführten § 8d KStG hält sich das BVerfG offen.

Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 eine gesetzliche Neuregelung des § 8c KStG zu treffen, die rückwirkend zum 01.01.2008 gelten muss. Sollte bis dahin keine Neuregelung verabschiedet sein, würde ab dem 01.01.2019 rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens (01.01.2008) die unvereinbare Regelung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG für nichtig erklärt.

Bis dahin können einschlägige Verfahren mit Einspruch offengehalten werden. Die Finanzämter haben bereits in der Vergangenheit wegen der verfassungsrechtlichen Zweifel einem Ruhen der Fälle zugestimmt.

16. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG

Das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde zum 20.12.2016 ins BGB eingeführt. Damit wird das Körperschaftsteuergesetz um einen § 8d erweitert. Inhalte sind u. a. der Wegfall (ganz oder teilweise) nicht genutzter Verluste bei Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft bzw. dass diese nicht wegfallen, wenn die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt sind.

Des Weiteren können Körperschaften nunmehr nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels auf Antrag weiter nutzen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Wechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

Die Neuregelung gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016.

17. Digitaler Finanzbericht

Im Zuge der Digitalisierung von Geschäftsprozessen werden Finanzinformationen wie Jahresabschlüsse und Einnahmenüberschussrechnungen heute fast ausnahmslos per EDV aufbereitet. Auch die Übermittlung an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) und den elektronischen Bundesanzeiger (EHUG) erfolgt bereits digital. Bei den Banken und Sparkassen werden bisher jedoch noch Jahresabschlüsse in Papier oder als PDF eingereicht.

Banken und Sparkassen haben jetzt, begleitet von den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Anbietern von Buchhaltungssoftware und weiteren Beteiligten, den einheitlichen Standard „Digitaler Finanzbericht“ entwickelt. Damit steht ein effizientes, medienbruchfreies und sicheres Verfahren zur Verfügung.

Die Vorteile sind:

- Der digitale Finanzbericht ist rechtlich dem bisherigen Papierabschluss gleichgestellt
- sichere Übermittlung
- schnellere Bearbeitungszeit bei Kreditinstituten
- keine Veränderung der Haftungssituation gegenüber der „klassischen“ Vorgehensweise
- Datentiefe und Umfang wie bisher
- Ein standardisierter Ablauf reduziert zeit-, kosten- und arbeitsintensive Rückfragen

Zur Teilnahme am Verfahren ist lediglich die Abgabe der Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung (TVE) an die Hausbank notwendig. Das entsprechende Formular erhalten Sie bei Ihrer Bank oder Sparkasse. Informieren Sie dann Ihren Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer mit einer Kopie der TVE, damit dieser die elektronische Übermittlung übernehmen kann und eine entsprechende Vereinbarung mit Ihnen geschlossen werden kann. Sie erklären mit der TVE die Verbindlichkeit der übermittelten Jahresabschlüsse. In der TVE ist der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer als Übermittler einzutragen, um ihn gegenüber der Bank oder Sparkasse zu autorisieren.

18. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“

Am 01.07.2018 ist die „Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste“ (Gesellschafterlistenverordnung) in Kraft getreten. Nicht nur Notare, sondern auch GmbH-Geschäftsführer müssen die neue Verordnung kennen, da sie für die Ordnungsmäßigkeit der Gesellschafterliste beim Handelsregister verantwortlich sind.

Nach § 40 Abs. 1 GmbHG haben Geschäftsführer unverzüglich nach jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen. In dieser Liste müssen folgende Angaben gemacht werden:

- Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort des Gesellschafters
- die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von jedem Gesellschafter übernommenen Geschäftsanteile
- die mit jedem Geschäftsanteil verbundene prozentuale Beteiligung am Stammkapital
- der Gesamtumfang der Beteiligung am Stammkapital als Prozentsatz, wenn ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile hält
- bei Gesellschaften, die ihrerseits im Handelsregister eingetragene Gesellschaften sind: die Firma, der Satzungssitz, das zuständige Register und die Registernummer, bei nicht im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften: deren jeweilige Gesellschafter mit Name, Vorname, Geburtsort und Wohnort

Aus der Abfolge der eingereichten Gesellschafterlisten muss sich die Entwicklung des Gesellschafterbestands lückenlos ergeben. Kommt es zu Änderungen bei den in der Gesellschafterliste zu erfassenden Mindestangaben, werden diese in einer Veränderungsspalte eingetragen, um die die Gesellschafterliste künftig ergänzt wird.

Gesellschaften, die vor dem Inkrafttreten der Verordnung gegründet worden sind, müssen die Anforderungen laut Verordnung erstmals dann beachten, wenn sie aufgrund einer Veränderung im Gesellschafterbestand eine neue Gesellschafterliste nach dem 01.07.2018 einreichen müssen.

GmbH-Geschäftsführer, die ihre Pflicht zur ordnungsgemäßen Einreichung der Gesellschafterliste verletzen, haften gegenüber den Gesellschaftern, deren Beteiligung sich geändert hat, und den Gläubigern der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden.

Soweit ein deutscher Notar an der Änderung des Gesellschafterkreises beteiligt war, ist er allein für die Erstellung einer aktuellen Gesellschafterliste und deren Einreichung zum Handelsregister zuständig. Für die Geschäftsführung verbleibt dann nur noch die Prüfungspflicht.

Ihr Steuerberaterin

Bettina Olfens